



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



NÁKLADOVÝ CONTROLLING A JEHO VÝZNAM PRO VNITROPODNIKOVÉ ŘÍZENÍ

Diplomová práce

Studijní program: N6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **Bc. Jan Vrabec**

Vedoucí práce: Ing. Radana Hojná, Ph.D.





COST CONTROLLING AND ITS IMPORTANCE FOR INTERNAL MANAGEMENT

Diploma thesis

Study programme: N6208 – Economics and Management

Study branch: 6208T085 – Business Administration

Author: **Bc. Jan Vrabec**

Supervisor: Ing. Radana Hojná, Ph.D.



ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jan Vrabec**
Osobní číslo: **E12000159**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Nákladový controlling a jeho význam pro vnitropodnikové řízení**
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Funkce, postavení a význam nákladového controllingu při řízení firmy
2. Nástroje nákladového controllingu
3. Charakteristika firmy
4. Využití nákladového controllingu v praxi vybraného podniku
5. Vlastní zhodnocení a návrh případných doporučení

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 65 normostran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ESCHENBACH, R. Controlling. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004.

ISBN 80-735-7035-1.

FREIBERG, F. Finanční controlling: Koncepce finanční stability firmy. 1. vyd.

Praha: Management Press, 1996. ISBN 80-859-4303-4.

VOLLMUTH, H. J. Controlling: nový nástroj řízení. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 1998. ISBN 80-852-3554-4.

MIKOVCOVÁ, H. Controlling v praxi. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007.

ISBN 978-80-7380-049-9.

HORVÁTH, P. Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu.

5. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-725-9002-2.

KOLEKTIV AUTORŮ. Financial Management and Control, Study Text.

4th ed. London: BPP Professional Education, 2004. ISBN 0-7517-1665-0.

Elektronická databáze článků ProQuest (knihovna.tul.cz).

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Radana Hojná, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce:

Ing. Michal Berndt

TRW Automotive Czech s.r.o., ekonomický ředitel

Datum zadání diplomové práce:

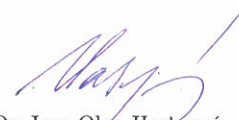
31. října 2014

Termín odevzdání diplomové práce:

7. května 2015



doc. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2014

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum:

Podpis:

Poděkování

Rád bych poděkoval vedoucí diplomové práce Ing. Radaně Hojně, Ph. D. za její metodické vedení, odborné rady a připomínky, které přispěly k vypracování této diplomové práce.

Dále bych chtěl poděkovat Ing. Pavlu Endlerovi, generálnímu řediteli, za umožnění napsat tuto diplomovou práci v TRW Automotive Czech s.r.o. a konzultantu Ing. Michalu Berndtovi, ekonomickému řediteli, za odborné rady, poskytnutí podnikových informací a vstřícné jednání při konzultacích.

Anotace

Diplomová práce analyzuje fungování nákladového controllingu v rámci vnitropodnikového řízení v podniku TRW Automotive Czech s.r.o., který vyrábí brzdy a další pasivní bezpečnostní prvky pro významné světové automobilky. Práce je rozdělena do pěti kapitol. První dvě kapitoly jsou věnovány teoretickému vymezení controllingu, začlenění controllingového oddělení do organizační struktury podniku, základním složkám a nástrojům nákladového controllingu, kde jsou zároveň charakterizovány různé typy kalkulací. Navazuje popis společnosti, jejich podnikatelských aktivit a analýza mikrookolí podniku. Poté jsou charakterizovány základní činnosti související s využitím controllingu v jabloneckém podniku. V práci je uveden způsob sestavování kalkulace pro konkrétní výrobek. Nakonec je provedeno vlastní zhodnocení využívání nákladového controllingu ve společnosti TRW a předložen návrh možných změn.

Klíčová slova:

analýza, controller, controlling, informační systém, kalkulace, kalkulační vzorec, kontrola, náklady, odchylka, plánování, reporting.

Annotation

The thesis analyzes function of cost controlling for the internal management in the company TRW Automotive Czech s.r.o. which produces brakes and other passive safety elements for major global car factories. The thesis is divided into five chapters. The first two chapters present a theoretical definition of controlling, the integration of the controlling department to the company, basic components and instruments of cost controlling, different types of calculations are described. The following chapter focuses on the description of the company, its business activities and the analysis of its surroundings. Basic activities needed to use controlling in the company are characterized. The work also presents a method of formation calculations for a concrete product. Finally evaluation of cost controlling in TRW company is mentioned and possible changes are suggested.

Key words:

analysis, controller, controlling, information system, calculation, costing model, control, costs, variation, planning, reporting.

Obsah

Seznam obrázků	11
Seznam tabulek	12
Seznam zkratk a značek.....	13
Úvod.....	14
1 Funkce, postavení a význam nákladového controllingu při řízení firmy	16
1.1 Controlling	16
1.2 Historie controllingu	17
1.3 Controller	18
1.4 Funkce controllingu.....	19
1.5 Cíle controllingu.....	20
1.6 Začlenění controllingu do podnikové struktury	21
1.7 Úrovně controllingu	24
1.7.1 Strategický controlling	24
1.7.2 Operativní controlling	25
1.8 Nákladový a finanční controlling.....	26
1.9 Základní složky systému controllingu.....	27
1.9.1 Informační systém	27
1.9.2 Plánování.....	27
1.9.3 Kontrola.....	29
1.9.4 Reporting.....	31
2 Nástroje nákladového controllingu	33
2.1 Členění nákladů.....	33
2.1.1 Druhové členění nákladů.....	33
2.1.2 Účelové členění nákladů	34
2.1.3 Kalkulační členění nákladů	35
2.1.4 Členění nákladů z hlediska závislosti na změnách objemu výkonů	36
2.2 Analýza bodu zvratu.....	37
2.3 Kalkulační systém podniku	41
2.3.1 Kalkulace úplných vlastních nákladů.....	41
2.3.2 Kalkulace dílčích nákladů	43
2.3.3 Členění kalkulací dle časového hlediska	45
2.3.4 Členění kalkulací dle použité metody	47
2.4 Kalkulace cílových nákladů	47

2.5 Kalkulace životního cyklu.....	49
2.6 Kalkulace ABC	51
3. Charakteristika vybrané společnosti.....	53
3.1 Historie firmy	53
3.2 Politika firmy	54
3.3 Vztah k životnímu prostředí.....	55
3.4 Bezpečnost práce.....	55
3.5 Vývojové centrum.....	56
3.6 Porterův model pěti sil	57
3.6.1 Odběratelé	57
3.6.2 Dodavatelé.....	60
3.6.3 Konkurence	60
3.6.4 Substituty a vstup nové konkurence.....	61
4. Využití nákladového controllingu v TRW	63
4.1 Organizační struktura	63
4.2 Informační systém	63
4.3 Vývoj.....	64
4.4 Plánování.....	68
4.5 Členění nákladů a sestavení kalkulace vybraného výrobku	69
4.6 Tvorba vnitropodnikových výkazů	71
4.7 Charakteristika vybraných ukazatelů finanční analýzy	73
4.7.1 Zásoby	73
4.7.2 Ukazatelé rentability	75
4.7.3 Ukazatele aktivity.....	77
4.7.4 Ukazatele likvidity	78
4.7.5 Ukazatele zadluženosti.....	79
5. Vlastní zhodnocení.....	82
5.1 Návrh možných změn.....	84
Závěr	86
Seznam použité literatury.....	88

Seznam obrázků

Obr. 1: Controlling - štábní útvar	21
Obr. 2: Controlling - liniový útvar	22
Obr. 3: Průběh variabilních nákladů	36
Obr. 4: Celkové náklady.....	37
Obr. 5: Grafické vyjádření bodu zvratu u lineární nákladové funkce	39
Obr. 6: Analýza bodu zvratu u degresivně - progresivní nákladové funkce	39
Obr. 7: Schéma kalkulačních postupů.....	48
Obr. 8: Charakteristické průběhy nákladů v životním cyklu výrobku	50
Obr. 9: Prodeje v procentuálním podílu podle zákazníků	59
Obr. 10: Doba a rychlost obratu zásob.....	75
Obr. 11: Celkové prodeje brzd spolu s podílem jednotlivých automobilek	82
Obr. 12: Vývoj počtu zaměstnanců v podniku	83
Obr. 13: Investiční činnost podniku v mil. Kč	83
Obr. 14: Návrh organizační struktury	85

Seznam tabulek

Tab. 1 - Vztah controllera a manažera	18
Tab. 2 - Výhody a nevýhody spolupráce mezi centrálním a decentrálním controllingem	23
Tab. 3 - Rozdíly mezi strategickým a operativním controllingem	24
Tab. 4 - Typový kalkulační vzorec	42
Tab. 5 - Schéma kalkulace variabilních nákladů	43
Tab. 6 - Výpočet kalkulace s neúplnými náklady	44
Tab. 7 - Největší světové automobilky	60
Tab. 8 - Kusovník brzdy 32035356/57 PDA	65
Tab. 9 - Technologický postup pro držák brzdy Suzuki	66
Tab. 10 - Technologický postup pro třmen brzdy Suzuki	66
Tab. 11 - Technologický postup pro montáž brzdy Suzuki	67
Tab. 12 - Technologický postup pro montáž brzdy Suzuki	68
Tab. 13 - Kalkulační vzorec podniku	69
Tab. 14 - Plánová kalkulace přední brzdy pro Suzuki v eurech	70
Tab. 15 - Výsledná kalkulace přední brzdy pro Suzuki v eurech	71
Tab. 16 - Výpočet odchylek pro přední brzdu pro Suzuki	72
Tab. 17 - Vybrané položky účetních výkazů potřebné k výpočtu ukazatelů aktivity v tis. Kč	74
Tab. 18 – Výsledné hodnoty vybraných ukazatelů zásob	75
Tab. 19 - Vybrané položky účetních výkazů potřebné k výpočtu rentability v tisících korun	76
Tab. 20 - Výsledné hodnoty ukazatelů rentability	76
Tab. 21 - Vybrané položky účetních výkazů potřebné k výpočtu ukazatelů aktivity v tisících korun	77
Tab. 22 - Výsledné hodnoty ukazatelů aktivity	78
Tab. 23 - Vybrané položky účetních výkazů potřebné k výpočtu ukazatelů likvidity v tisících korun	79
Tab. 24 - Výsledné hodnoty ukazatelů likvidity	79
Tab. 25 - Vybrané položky účetních výkazů potřebné k výpočtu ukazatelů zadluženosti v tisících korun	80
Tab. 26 - Výsledné hodnoty ukazatelů zadluženosti	80

Seznam zkratk a značek

EPB – elektrická parkovací brzda

ERP – podnikový informační systém

ISO – mezinárodní organizace tvořící normy

Úvod

Naskytla se mi možnost zpracování diplomové práce na téma „Nákladový controlling a jeho význam pro vnitropodnikové řízení“ v TRW Automotive Czech s.r.o. Jablonec nad Nisou. Pokládám to za výbornou zkušenost zjistit, jak funguje řízení nákladů ve velké mezinárodní společnosti podnikající v automobilovém průmyslu.

Cílem práce je provedení analýzy fungování nákladového controllingu v TRW Automotive Czech s.r.o. Jablonec nad Nisou a zároveň ověření, zda jsou v podniku splněny podmínky, které jsou nezbytné pro využívání nákladového controllingu v praxi výrobního podniku

Teoretická část je rozdělena do dvou kapitol. V první kapitole je vysvětlen pojem controlling a uvedeno, co všechno by měl ideálně v současnosti splňovat. S tím je úzce spojen historický vývoj controllingu, poněvadž v různých podmínkách na něj byly kladeny různé požadavky. Historie controllingu je zaměřena nejenom na vývoj ve světě, ale i v České republice. V práci jsou vymezeny základní funkce a cíle controllingu, které vyvstaly jako potřebné k řešení problémů v současnosti. Dále je věnována část kapitoly postavení controllera a zařazení controllingového oddělení do organizační struktury podniku, kde každá její forma má své přednosti, ale i nevýhody. Následně je řešena centralizace a decentralizace controllingu v podniku. V závěru kapitoly je provedeno dělení controllingu na základní složky controllingu (informační systém, plánování, kontrolování a reporting), bez kterých by nemohl fungovat v žádném podniku. Druhá kapitola je věnována nástrojům nákladového controllingu, kam patří využívání různých typů kalkulací. Na začátku kapitoly je uvedeno členění nákladů, které je předpokladem pro samotné kalkulace. Nejdůležitějším členěním nákladů je členění podle závislosti na změnách objemu výkonů. Z toho vychází analýza bodu zvratu a kalkulace dílčích nákladů. V práci nejsou opomínuta ani další členění kalkulací. Ta se ale v důsledku změn výrobních podmínek, kdy ve výrobních podnicích hraje stále důležitější roli předvýrobní fáze, stávají nedostačující, a proto vznikly kalkulace cílových nákladů a životního cyklu.

Třetí kapitola se věnuje fungování controllingu v podniku TRW Automotive Czech s.r.o. Jablonec nad Nisou a koncernu TRW. V podniku má významnou úlohu vývoj, proto jsou jeho jednotlivá oddělení a jejich činnost charakterizovány podrobněji. Na závěr je

provedena analýza mikrookolí, kterou provádí oddělení controllingu pro získání informací o možném budoucím vývoji.

Čtvrtá kapitola je věnována využití nákladového controllingu v jabloneckém podniku. Charakteristika aplikace nákladového controllingu je podložena kalkulací konkrétního typu brzdy vyráběné v TRW. Z plánové a výsledné kalkulace jsou zjištěny odchylky a uvedeny důvody, proč k nim došlo. Dále jsou analyzovány významné nákladové položky obsažené v kalkulaci.

V poslední kapitole je provedeno zhodnocení využívání nákladového controllingu v podniku a jeho dopad na hospodaření celého podniku. Kapitola obsahuje i návrh možných změn, které by mohly zlepšit fungování nákladového controllingu do budoucna.

V teoretické části autor vychází především z literárních zdrojů od zahraničních autorů Rolfa Eschenbacha, Hilmaru J. Vollmutha, Petera Horvatha i od české autorky Hany Mikovcové. Hlavně rakouský profesor Rolf Eschenbach patří mezi nejvýznamnější autory publikující v oblasti controllingu. Kromě publikační činnosti působí v Controller Institutu v Rakousku, který vzdělává odborníky v oblasti controllingu a financí.

1 Funkce, postavení a význam nákladového controllingu při řízení firmy

Řízení nákladů je v současnosti jednou z nejdůležitějších činností probíhajících v podniku. Hlavně v konkurenčním prostředí, kde působí velké množství firem, může být snižování nákladů jedinou cestou, jak dosáhnout zisku. Ještě více na významu řízení nabývají náklady ovlivněné nepříznivým vývojem ekonomiky v posledních letech.

1.1 Controlling

Controlling je možné chápat velice různorodě, o čemž svědčí mnoho různých definic. Samotné slovo controlling vychází z anglického slovesa „control“, které znamená: kontrolovat, řídit, dohlížet.

Controlling by měl zahrnovat určité činnosti. Hlavně by měl vedení podniku pomáhat při jeho řízení. K tomu controlling používá sběr informací, jejich následné třídění a zpracování. Dále se využívá při plánování podniku a následnou kontrolu. Jde o soubor úkolů, které nemusí být vykonávány přímo controllerem, můžou být uskutečňovány zaměstnanci na různých pozicích.

To vyjádřil i Eschenbach¹ ve své definici: „*Controlling doplňuje a integruje management jak v koncepčním, funkčním a institucionálním smyslu, tak i v personálním smyslu, pokud jsou vytvořena vlastní pozice controllerů. Controllingová filozofie (software) a infrastruktura controllingu (hardware) jsou sloupy doplnění řízení. S jejich pomocí bude možné dostat pod kontrolu komplexnost řízení podniku.*“

Podobně se o controllingu vyjádřil i Vollmuth², podle nějž je „*controlling důležitý řídicí nástroj překračující běžné funkce řízení. Jeho účelem je podpořit podnikové vedení a řídicí pracovníky, aby mohli rychleji a lépe rozhodovat. Dříve než může být controllingový systém v podniku efektivně zaváděn, musí se vybudovat informační systém s potřebnou vypovídací schopností.*“

¹ ESCHENBACH, R. *Controlling*, s. 76.

² VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*, s. 354.

V současném pojetí je controlling nástrojem vedoucích pracovníků, kterým podává informace o podniku a jeho okolí, díky nimž lze reagovat na případné budoucí problémy. Vnáší do firmy dlouhodobou stabilitu.

Hlavním zdrojem dat controllingu je účetnictví finanční i manažerské. Informace jsou čerpány z účetních výkazů, vnitropodnikového informačního systému a z okolí podniku.

Jak vyjádřil Horváth³, v současnosti by měl být controlling záležitostí celého podniku, ne pouze úzkého vedení. Měl by být vykonáván samotnými pracovníky okamžitě na místě, jedná se o tzv. samocontrolling.

1.2 Historie controllingu

Controlling vznikl již na konci 19. století, kdy ho začaly využívat velké americké společnosti, jako Ford Motor Company a General Electric Company. Tehdy se controllingové oddělení zaměřovalo především na finance podniku. Během hospodářské krize v meziválečném období vyvstala potřeba změnit způsob podnikového řízení. Proto byly controllingu přiřazeny další úkoly, jako sběr a třídění informací, poradenství vrcholovým pracovníkům. Controller se stal součástí vedení nebo pracoval hned vedle něho.

Dalším důležitým obdobím pro vývoj controllingu v USA byla 50. a 60. léta 20. století. Tehdy byly pravomoci a náplň činnosti controllera široké. K běžné náplni, jako plánování a kontrolování, se navíc zabýval oblastí daní a pojištění aj. V následujícím desetiletí se funkce controllera měnila na finančního manažera.

Po 2. světové válce se s Marshallovým plánem dostává controlling také do západní Evropy. Je zaváděn u dceřiných firem z USA. Byl nástrojem k dosažení hospodárnosti a efektivnějšímu řízení celého podniku. Z podniků se postupně, především v německy mluvících zemích, dostal i na akademickou půdu.

U nás se controlling začal zavádět už v době první republiky hlavně v Baťových závodech inspirovaných americkými firmami. Tento proces byl ale přerušen 2. světovou válkou, po níž následovala snaha o opětovné oživení ekonomiky. Po roce 1948 však v době centrálního plánování neměl controlling praktické využití. Znova se v České

³ HORVÁTH & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu*, s. 7.

republike začal výrazně prosazovat od 90. let s rozvojem tržní ekonomiky a s příchodem investic ze zahraničí.

1.3 Controller

Controller zastává důležitou pozici v hierarchii podniku. Samostatné pozice bývají spíše vytvářeny ve středních a velkých podnicích. V malých podnicích se mohou controllingové funkce ujmout pracovníci ekonomického oddělení. Controlling není náplní pouze samotného controllera, ale každého manažera.

Podle Horvátha⁴ je controlling průnikem spolupráce manažera a controllera. Manažer zodpovídá za produkt, projekt a za strategické pozice podniku. Controller odpovídá za transparentnost jednotlivých kroků, poskytuje informace, spolupracuje při rozhodování a koordinaci a napomáhá při plánování podniku. V rámci předkládaných informací se osobně nepodílí na rozhodování.

Tab. 1 - Vztah controllera a manažera

controller	manažer
připravuje informace nutné k plánování a rozhodování	provádí samotné plánování a rozhodování
podává informace o odchylkách	zjednává nápravu odchylek
připravuje metodiku kalkulací, rozpočtování, systém kalkulací a rozpočtů	při řízení využívá informace připravených systémů kalkulací a rozpočtů
informuje o situaci v okolí podniku	reaguje na situaci k udržení rovnováhy
poradcem vedení společnosti	uznává controlling v procesu řízení

Zdroj: Fibířová, J., Šoljaková, L., Wagner, J. Nákladové a manažerské účetnictví, s. 34.

Vzhledem k významnosti podpory controllera při směřování podniku v budoucnosti je důležité, aby splňoval jak osobnostní, tak odborné předpoklady. Osobnostními předpoklady controllera podle Mikovcové⁵ jsou:

- schopnost odolávat tlaku nadřízených, ale i podřízených,
- výborná komunikace,
- umět předat informaci a případně o ní i přesvědčit,

⁴ HORVÁTH & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu*, s. 6.

⁵ MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*, s. 17.

- analytické i globální myšlení,
- nezaujatost, spolehlivost, samostatnost,
- schopnost porozumění a vcítění se do druhých.

Mezi odborné předpoklady patří:

- kvalifikační předpoklady:
 - ekonomické vzdělání a znalost počítačových programů,
 - doplňující teoretické a praktické vzdělání z oblasti controllingu.
- Odborné znalosti:
 - finanční účetnictví a finanční řízení,
 - metody evidence a kalkulace nákladů,
 - znalost a schopnost aplikace plánovacích a prognostických metod ve strategické a operativní oblasti,
 - znalost controllingových nástrojů pro analýzu odchylek,
 - znalost podniku a jeho okolí⁶.

1.4 Funkce controllingu

V dřívějších dobách byl náplní controllingu převážně sběr dat, plnil tedy registrační funkci. V současných podmínkách představuje controlling subsystém řízení podniku. Z toho vyplývají i jeho hlavní funkce: plánování, koordinování, kontrolování a informování. K tomu, aby mohl plnit své funkce, se musí podle Mikovcové⁷ řídit následujícími základními principy:

- orientace na cíle – znamená, že controlling spoluvytváří a kontroluje cíle podniku,
- orientace na úzké profily – významem controllingu ve společnosti je vybudovat kvalitní informační systém, poskytující relevantní informace, pomůže odhalit a odstranit tzv. „úzká místa“ bránící splnění cílů,
- orientace na budoucnost – čerpaná data z minulosti by měla být pouze taková, která souvisejí s předcházením nepříznivých situací v budoucnu.

⁶ MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*, s. 18.

⁷ MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*, s. 11 – 12.

K podpoře vedení potřebuje controlling disponovat funkcemi, mezi něž patří: podpora, doplnění a koordinace řízení.

Podporu řízení lze označit za informační funkci. Controlling poskytuje vedení firmy veškeré podklady nutné pro rozhodování. Za samotné rozhodnutí manažera nenese controllingové oddělení zodpovědnost, ten se nemusí jeho doporučeními řídit, ale ručí za správnost a relevantnost informací.

V rámci funkce *doplnění řízení*, je controllingu umožněno podílet se aktivně i na řízení podniku. Formuje nástroje a metody, které se využívají v jednotlivých podsystémech řízení. Doplnuje tím práci jednotlivých manažerů. Kromě toho může controlling rozhodovat v předem definovaných krizových situacích, kdy má stanovené určité pravomoci. Controllingu můžou být přiděleny i další kompetence, jako např. podílení se na strategických rozhodnutích společnosti. To se odvíjí od velikosti podniku, vývoje okolí a záleží také na tom, jak je controlling vnímán vedoucími pracovníky.

Controlling tvoří předpoklady pro *koordinaci* systému řízení, což znamená, že spolupracuje při vývoji jednotlivých podsystémů řízení, napomáhá k vytváření struktury systémů, jejich procesů a vztahů mezi nimi i v nich samotných. Jednotlivými podsystémy může být hodnotový systém, systém plánování a kontroly, systém získávání informací, systém personálního řízení a organizační systém.

1.5 Cíle controllingu

Hlavním cílem controllingu je zajištění dlouhodobé stability, popřípadě růst podniku. Pro jeho dosažení jsou odvozeny cíle řízení, kterými podle Eschenbacha⁸ jsou:

- Zajištění schopnosti anticipace a adaptace – schopnost adaptace vyjadřuje, že controlling by měl podávat informace o již existujících změnách v okolí. Schopnost anticipace znamená informování o možných změnách okolí, které by se mohly uskutečnit v budoucnosti.
- Zajištění schopnosti reakce – controlling napomáhá při zavádění informačního a kontrolního systému. Ten dovoluje porovnávat plánovaný a skutečný vývoj, s dostatkem informací pro případné rozhodnutí o změně.

⁸ ESCHENBACH, R. *Controlling*, s. 93.

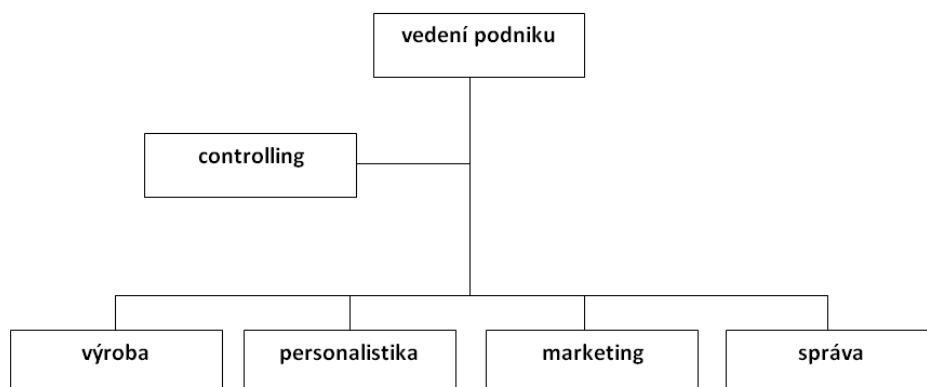
- Zajištění schopnosti koordinace – controlling by měl sladit aktivity dílčích subsystémů podniku tak, aby byly spokojeny zájmové skupiny s rozdílnými požadavky.

1.6 Začlenění controllingu do podnikové struktury

Při správném fungování controllingu musí mít controller potřebné pravomoce. Pro zefektivnění controllerovy práce by měla být tato funkce v hierarchii podniku zařazena na nejvyšší úroveň. Z ní má controller celkový přehled o úkolech, které ve společnosti probíhají, může je koordinovat. Na druhou stranu může docházet ke sporným momentům, jestliže se controller podílí na rozhodování a zároveň sám sebe kontroluje. Dále nemusí se svojí odborností stačit na všechny oblasti činnosti podniku. Z těchto důvodů je vhodné umístit pozici controllera na druhou řídicí úroveň.

Controller může být zařazen na druhou pozici v rámci štábní nebo liniové struktury. Jde o rozhodovací a nařizovací kompetence.

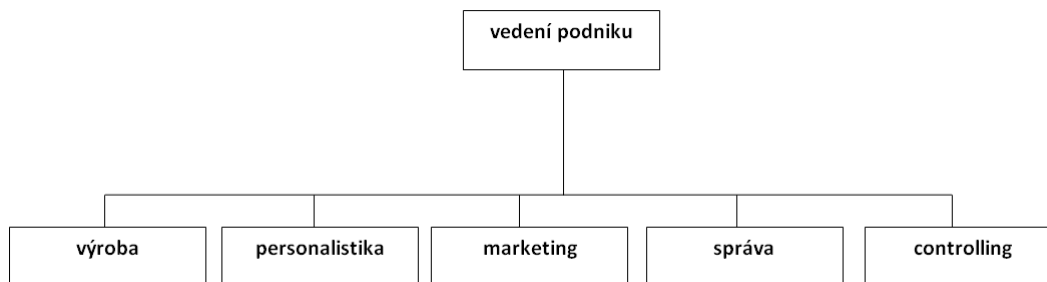
V rámci štábního útvaru slouží controlling pouze v pomocné funkci pro řízení podniku. Controller spadá do osobního štábu top managementu. V případě krizových situací nebo strategických odchylek chybí controllerovi pravomoc, protože nemá vlastní liniové vazby, musí plně spoléhat na podporu vrcholového vedení.



Obr. 1: Controlling - štábní útvar

Zdroj: Vlastní zpracování dle Mikovcová, H. Controlling v praxi, s. 20.

Druhou variantou začlenění controllingu do organizační struktury je liniový útvar. Toto organizační členění je vhodné předně v krizových situacích, protože controller má zodpovědnost za přijatá rozhodnutí díky liniovému začlenění. V běžných podmínkách je vhodné zařazení controllingu do nižších hierarchií řízení.



Obr. 2: Controlling - liniový útvar

Zdroj: Vlastní zpracování dle Mikovcová, H. Controlling v praxi, s. 20.

Dále se řeší centralizace nebo decentralizace controllingu. Většinou se to odvíjí od velikosti podniku. U malého podniku je controlling nejčastěji vykonáván majitelem z důvodu nevytváření odborné pozice, která je ekonomicky nákladná.

Pro velké podniky je typické zřizování decentralizovaných controllingových oddělení. Ta jsou podřízena příslušnému nadřízenému, kterým podle Horvátha⁹ může být controller výroby, controller odbytu nebo controller závodu.

V praxi je lepší využít smíšené formy, která využívá výhod odborné a rozhodovací podřízenosti. V rámci odborné podřízenosti se jedná o využívání stanovených metod při kontrole úkolů, pracovník controllingu na nižší úrovni je podřízen centrálnímu controllerovi. V rámci rozhodovací podřízenosti má pracovník controllingu kompetence k řízení zaměstnanců daného oddělení a podléhá svému přímému nadřízenému. Tato dvojí podřízenost se nazývá dotted line, princip přerušované čáry. V rámci ní může docházet ke konfliktu zájmů dvou nadřízených.

⁹ HORVÁTH & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu*, s. 251.

Tab. 2 - Výhody a nevýhody spolupráce mezi centrálním a decentrálním controllingem

varianta spolupráce	potenciální přednosti	potenciální nedostatky
Decentrální controlling je podřízen centrálnímu controllingu.	Dobrá spolupráce a dobrý tok informací mezi centrálním a decentrálním controllingem. Štíhlá organizace controllingu. Zajištění jednotnosti systému controllingu.	Příslušná podniková oblast pocítuje svého controllera jako cizí těleso nebo dokonce jako špiona. Decentrální controlling je orientován příliš centrálně a příliš málo podporuje jednotku.
Decentrální controlling je podřízen vedoucímu určité podnikové oblasti.	Decentrální controller je chápán příslušnou podnikovou oblastí jako vlastní controller. Je akceptován, má přístup ke všem zdrojům informací příslušné podnikové oblasti a může působit odpovídajícím způsobem.	Centrální controller nemá možnosti rázného zakročení a musí postupovat buď pomocí osobního vlivu, nebo služební cestou. Controller příslušné podnikové oblasti může být degradován jen na administrátora příslušné podnikové oblasti.
Dotted line (princip přerušované čáry)	V ideálním případě jsou kombinovány jmenované přednosti, aniž by se vyskytly nedostatky.	Dvojitá podřízenost decentrálního controllera může vést ke značným konfliktům, což klade vysoké požadavky na obratnost decentrálního controllera.

Zdroj: ESCHENBACH, R. Controlling, s. 136.

Zvláštní zařazení může mít controller při projektu v rámci podniku, kde může působit centralizovaně nebo decentralizovaně. Jedná se o maticovou organizační strukturu, kterou controlling prostupuje napříč a pomáhá manažerovi projektu. Maticová struktura je výhodná kvůli rychlým interakcím jednotlivých odborníků z různých oddělení firmy.

Dále ještě může být rozděleno samotné controllingové oddělení. Jeho členění je velmi individuální podle požadavků vedení společnosti. Mikovcová¹⁰ uvádí faktory, kterými se lze při tvorbě uspořádání řídit:

¹⁰ MIKOVCOVÁ, H. Controlling v praxi, s. 21.

- podle činností – pozice controllera může být pro plánování, rozpočet, reporting a investování,
- podle funkcí – jedná se kupříkladu o controllera marketingu, výroby, logistiky, lidských zdrojů nebo jednotlivých projektů,
- podle adresáta – to je typické pro divizní organizace nebo nadnárodní společnosti, na základě toho je divizní nebo regionální controller.

1.7 Úrovně controllingu

Nejčastější třídění controllingových aktivit je podle úrovně řízení, na kterých v rámci podniku probíhají, na strategickou a operativní rovinu. Při třídění se bere v potaz časové hledisko. Někdy se ještě mluví o normativní úrovni. Na ní se jedná o vytvoření vize, mise a vnitropodnikových pravidel chování. Jednotlivé úrovně se navzájem ovlivňují, na základě strategického controllingu jsou zvolena operativní nařízení. Ta v rámci zpětné vazby poskytují podněty ke korekci strategie.

Tab. 3 - Rozdíly mezi strategickým a operativním controllingem

kritéria	strategický controlling	operativní controlling
časový horizont	neomezený	omezený
veličiny	kvalitativní	kvantitativní
okolí	nespojité, vyvíjející se, obtížně předvídatelné	zmapované, známé, předvídatelné
počet variant	vysoký	nízký
charakter problémů	jedinečné, obtížně strukturovatelné	strukturovatelné
stupeň detailizace	nízký	vysoký
hierarchie řízení	vysoká	nízká

Zdroj: MIKOVCOVÁ, H. Controlling v praxi, s. 29.

1.7.1 Strategický controlling

Strategický controlling přispívá hlavně k zabezpečení současných faktorů úspěchu a k nalezení nových příležitostí, jakými mohou být nové výrobky, použití nových technologií vedoucí k levnější výrobě současných výrobků nebo jejich uplatnění na nových trzích. Nástroje by měly vést ke snížení rizik podnikání a ke zlepšení konkurenceschopnosti v rámci dlouhodobého časového horizontu.

Strategický controlling je ovlivňován okolím podniku, proto je potřeba ho systematicky analyzovat. Na základě analýzy okolí předcházet neočekávaným událostem nebo mít vhodná řešení situací, které by mohly ohrozit podnik. Širší okolí lze hodnotit podle PEST analýzy, případně jejích modifikací. Zahrnuje politické, ekonomické, sociální a technologické faktory. Bližší okolí podniku může controlling zkoumat pomocí Porterova modelu pěti sil. Analyzuje tzv. mikrookolí, tedy zákazníky, dodavatele, konkurenci, substituty a možný vstup nové konkurence.

Následně je nutné zjistit, jak si vede samotný podnik. Pomocí SWOT analýzy lze rozpoznat jeho silné a slabé stránky, příležitosti a hrozby a také analyzovat jednotlivé výrobky např. pomocí životního cyklu.

1.7.2 Operativní controlling

Slouží k co nejlepšímu využití existujících podnikových aktivit. Podle Mikovcové¹¹ by měl vést k dosažení co nejlepších hodnot rentability, likvidity a hospodárnosti. Řízení těchto ukazatelů by mělo vést k dosažení zisku.

Vedení společnosti při operativním plánování, řízení a kontrole vychází z existujícího výrobního programu, kvalifikace zaměstnanců a kapitálu. Kontrola by měla vést k nalezení odchylek a ke zjednání nápravy. Operativní analýzy jsou významným nástrojem pro řešení problémů ve společnosti.

Mezi používané nástroje patří kupříkladu:

- analýza bodu zvratu,
- výpočet krycího příspěvku,
- analýza ABC,
- globální analýza nákladů,
- využití kalkulačních metod,
- cílování nákladů,
- strategie životního cyklu.

¹¹ MIKOVCOVÁ, H. Controlling v praxi, s. 27.

1.8 Nákladový a finanční controlling

Nákladový controlling je metoda vnitropodnikového řízení vedoucí k vyšší efektivnosti podniku. Jak vyplývá z názvu, věnuje se hlavně sledování a analýze nákladů a výnosů, které ovlivňují výsledek hospodaření vnitropodnikových útvarů i celého podniku.

Aby byl nákladový controlling účinným nástrojem řízení podniku, musí být splněny aspoň hlavní předpoklady, ke kterým se mohou připojovat speciální přístupy a metody.

- Je nutné dbát na správné členění nákladů, z něhož vychází ekonomické řízení a kontrolování podniku. Kromě běžného druhového a kalkulačního členění je nutné dělit a sledovat náklady z hlediska závislosti na změnách objemu výkonu, tedy náklady fixní a variabilní.
- Pravidelně vypočítávat krátkodobý výsledek hospodaření.
- Pro nákladový controlling je důležité zjišťovat krycí příspěvek.
- Další důležitou částí je výpočet bodu zvratu, k tomu je potřebný jeden z předchozích bodů, kdy dojde k rozdělení nákladů na variabilní a fixní.
- Pro řízení podniku je důležité zjišťovat odchylky, vzniklé porovnáním skutečných a plánovaných hodnot. Proto je předpokladem controllingu vytvoření ucelené soustavy plánování.
- Vytvoření organizační a ekonomické struktury podniku včetně ziskových středisek.

Finanční controlling je podsystém controllingu k zajištění finanční stability podniku. Jeho základními úkoly jsou podle Freiberga¹²:

- získávání finančních zdrojů – hlavními zdroji jsou zákazníci a finanční trhy,
- užití finančních zdrojů – na provozní výdaje, daně, splácení závazků, investice a podíly společníků,
- správa finančních zdrojů – ty, které nemají okamžité využití, jsou řízeny v rámci likvidity.

¹² FREIBERG, F. Finanční controlling, s. 15.

1.9 Základní složky systému controllingu

Mezi základní činnosti controllingu patří podílení se na plánování, kontrolování a vytváření reportů. K tomu jsou potřeba informace, které controlling získává z informačního systému.

1.9.1 Informační systém

Controlling se v současnosti již neobejde bez využití výpočetní techniky. Ta umožňuje rychlé získání a vyhodnocení informací. Controller s vedoucími pracovníky musejí vybrat vhodný softwarový produkt a účinně ho implementovat v podniku. Program by měl odpovídat požadavkům společnosti. Je i možné se domluvit se softwarovou firmou na jeho přizpůsobení podle specifických podmínek. Měl by být uživatelsky přívětivý, aby ho mohli používat bez omezení zaměstnanci na různých pozicích. Největší uplatnění nachází v rámci operativního controllingu.

Celý systém by měl následně poskytovat objektivní data se zpětnou ověřitelností. S velikostí podniku rostou i náklady na získání potřebných dat. Proto by měl informační systém podle Eschenbacha¹³ splňovat následující požadavky:

- informace pro manažery zpracovává pouze controllingové oddělení, jedná se o jeho klasickou úlohu,
- zarazit přípravu nadbytečných rutinních zpráv a snížit vytváření zvláštních zpráv,
- zabránit několikanásobnému publikování informací pro vedoucí pracovníky, využívat pravidelné reporty,
- mít optimální hardwarové a softwarové vybavení pro tvůrce reportů,
- informace pro vedoucí pracovníky musí být základem pro jejich rozhodování.

1.9.2 Plánování

Plánování představuje proces směřující k prosperitě podniku, během něž jsou stanoveny cíle, kterých chce podnik dosáhnout, a postupy, jakými jich lze dosáhnout. Navazuje na analýzu mikrookolí, makrookolí a možných rizik. Výsledky analýzy jsou zpracovány do prognóz, které obsahují odhad budoucí situace na trhu.

¹³ ESCHENBACH, R. *Controlling*, s. 668.

Jak daných cílů dosáhnout je uvedeno v podnikovém plánu, jehož součástí je i finanční plán, který obsahuje finanční a časové vyjádření jednotlivých postupů. Cílem finančního plánu je řídit a kontrolovat likviditu podniku a dále zabezpečit zdroje na provoz a investice. Sestavuje se krátkodobý i dlouhodobý.

Z časového hlediska lze plány rozdělit na:

- strategické plány – formulují vývoj podniku v dlouhém horizontu. V rámci nich se stanovuje poslání, vize, cíle vedoucí ke splnění poslání podniku, strategie, podniková kultura a podniková politika,
- taktické plány – podávají informace o zdrojích a jejich využití ke splnění strategických cílů,
- operativní plány – zabývají se dílčími krátkými obdobími, zaměřují se podrobně na běžnou činnost (co vyrábět, kdo za to nese odpovědnost atd.).

Jiným třídícím hlediskem je *funkce*. Podle Mikovcové¹⁴ lze rozdělit plány na:

- Marketingový plán bývá vytvořen jako první. Začíná se analyzováním trhu, který se soustředí na získání informací o konkurenci v odvětví, o makrookolí, o segmentech trhu a o přáních zákazníků. Na základě marketingové analýzy se vybírají cílové segmenty trhu, pro něž se určuje marketingová strategie. Ta obnáší stanovení cenové strategie, druhy marketingové komunikace a formu distribuce produktu k zákazníkovi.
- Plán prodeje vychází z marketingového plánu, kde je zjištěna tržní situace. Na plán prodeje navazují plán výroby a plán tržeb.
- Plán výroby propojuje plán prodeje s možnými kapacitami podniku. Zahrnuje tedy objem vyráběné produkce, výrobní skupiny, počet pracovníků nutných k výrobě, množství surovin a další potřebné činnosti vedoucí k zajištění výroby a následného prodeje.
- Plán tržeb vzniká vynásobením množství produkce a reálné ceny výrobku.
- Plán nákladů obsahuje informace o celkových nákladech a jejich členění na jednotlivá vnitropodniková střediska.

¹⁴ MIKOVCOVÁ, H. Controlling v praxi, s. 111 – 112.

- Plán nákupu zabezpečuje dostatečné a včasné dodání množství surovin, materiálu a energií k výrobě.
- Plán výzkumu a vývoje se věnuje inovacím ve výrobě. Připravuje nové výrobky, nové technické postupy nebo vylepšuje funkčnost a design stávajících produktů. Změny by měly vést k zatraktivnění výrobku na trhu a následně ke zvýšení prodejů.
- Plán obnovy a údržby majetku obsahuje plánování oprav a údržby tak i pořízení a likvidaci dlouhodobého majetku. Investice se odvíjejí od plánu výroby a finančního plánu. Pro případné investice je spočítána jejich efektivnost.
- Plán lidských zdrojů stanovuje počet dělníků a technicko-hospodářských pracovníků. Dále věnuje pozornost kvalifikaci pro jednotlivé pozice, platovému ohodnocení a odměňování, pracovním podmínkám a následnému profesnímu růstu.
- Finanční plán je specifický tím, že propojuje všechny předešlé plány. Zabývá se získáváním kapitálu, jeho rozdělením do jednotlivých oblastí v rámci podniku a finančním hospodařením podniku.

Metody používané k plánování se rozdělují na subjektivní a objektivní. Subjektivní metody jsou založené na lidském faktoru. Jak budou úspěšné, záleží na zkušenostech a znalostech lidí, kteří se podílejí na plánování. Patří mezi ně brainstorming, brainwriting, strategické hry, delfská metoda a technika scénářů.

Objektivní metody nezávisí na lidech. Nejčastěji vycházejí ze statistiky. Jsou jimi regresní a korelační analýza, analýza časových řad, interpolace a extrapolace funkce.

1.9.3 Kontrola

Jedná se subsystém řízení vedoucí k odhalení chyb, ke kterým došlo při plánování a samotné realizaci. Důvody chyb můžou být špatně stanovené cíle, kvůli neodhadnutí situace v okolí podniku. Rovněž mohlo dojít k chybám při uskutečňování projektu. Proto musejí být chyby důsledně analyzovány, aby byly napraveny a znova se neopakovaly.

Při kontrole lze vycházet ze základních metod, označují se jako *zpětná vazba*. Ta zkoumá historické jevy:

- porovnání plánu se skutečností – jedná se o nejčastější činnost controllingu, můžou být kontrolovány nákladové, ziskové, obrátové veličiny,
- porovnání v čase – nemá přímý vztah k plánování, srovnávají se stejné veličiny v průběhu několika stejně dlouhých období,
- porovnání s konkurencí z odvětví – kvůli rozdílnému řízení a struktuře firem může dojít ke zkreslení výsledků.

V současnosti je potřeba do kontroly začlenit i budoucnost, výsledný žádoucí stav při neustálých změnách v okolí. Odchytky by měly být odstraňovány, ještě než vzniknou, k tomu je využíván manažerský informační systém. Tato situace je nazývána *dopředná vazba*. Stejně jako controlling, lze dopřednou a zpětnou vazbu rozdělit na strategickou a operativní.

Strategická dopředná a zpětná vazba obsahují možné budoucí situace s pravděpodobností jejich výskytu. Ty se promítají v současných rozhodnutích, aby nedošlo k odchylkám v příštích obdobích.

V rámci strategické dopředné vazby jsou využívány následující nástroje:

- Strategický radar – sleduje vývoj samotného podniku i jeho okolí. Na základě toho tvoří scénáře eventuelních situací. V rámci okolí se sleduje např. vývoj hospodářství a preference zákazníků. Konkurence se hodnotí z tiskových zpráv, rozhovorů, zaměstnávání pracovníků atd.
- Strategické hry – manažeři simulují budoucnost svých dodavatelů, zákazníků a konkurentů a následně na to reagují ve vlastním podniku.
- Strategická komunikace – slouží k předávání informací mezi pracovníky samotnými i s okolím. Může se jednat o pravidelné schůzky pracovních týmů.

Controlling by podle operativní dopředné a zpětné vazby měl v rámci svých nástrojů podávat důležité informace pro řízení už při realizaci projektu, ne pouze zpětně

kontrolovat. V případě chápání operativní kontroly jako procesu ji lze rozdělit podle Mikovcové¹⁵ do několika postupných fází:

- určení kontrolních ukazatelů a tolerance pro odchylky,
- evidence skutečných a očekávaných hodnot,
- propočet odchylek kontrolních ukazatelů,
- analýza odchylek,
- návrh nápravných opatření.

1.9.4 Reporting

Reporting představuje controllingovou činnost poskytující jednotlivým úrovním vedení potřebné informace k rozhodování, které jsou prezentovány ve formě zpráv a výkazů nebo je lze obecně nazvat reporty. Informace by měly být aktuální, kvalitní a týkat se dané problematiky. Jsou to jak údaje z podniku, tak i z jeho okolí.

Controllingové oddělení nejdříve roztřídí získaná data. Poté je pomocí formální úpravy, která je v podniku používána, zpracuje do reportů a rozešle daným pracovníkům. Jenom vrcholoví manažeři mají přístup ke všem informacím. Středním a nižším manažerům jsou prezentovány pouze takové informace, které tito pracovníci v rámci svých kompetencí potřebují.

Podle Mikovcové¹⁶ by měl reporting v podniku:

- napomoci při uskutečňování strategických cílů podniku a zabezpečit rozhodování ve shodě s těmito cíli,
- dovolit kontrolu, vykázat a analyzovat odchylky od plánovaných a v budoucnu očekávaných hodnot,
- pomoci ke schválení kvalitního rozhodnutí,
- zhodnotit následky přijatých opatření,
- umožnit přidělení úkolů konkrétním pracovníkům a určit termíny pro jejich realizaci.

¹⁵ MIKOVCOVÁ, H. Controlling v praxi, s. 135.

¹⁶ MIKOVCOVÁ, H. Controlling v praxi, s. 158 – 159.

Reporting lze rozdělit na interní a externí. Interní je určen pro jednotlivé manažery, případně pro představenstvo a dozorčí radu u akciových společností. Externí může být určen mateřské společnosti nebo finančním organizacím (bankám, burze cenných papírů).

Jiné dělení reportingu je, zdali se jedná o standardní nebo mimořádný. Standardní reporting je poskytován v pravidelných intervalech, nejčastěji měsíčně, čtvrtletně a ročně. Mimořádný reporting je vypracován na vyžádání mimo obvyklé termíny.

Při tvorbě reportů je nezbytné dodržovat obecné zásady, kterými jsou¹⁷:

- Zásada stručnosti – čím vyšší pozice, pro kterou je report určen, tím detailnější musí být. Rozsah pro představenstvo podniku by měl být mezi 1 – 5 stranami, pro ředitele jednotlivých útvarů 5 – 10 stran, pro vrcholové manažery 30 a více stran podle potřebné úrovně detailizace.
- Zásada adresnosti – každý report by měl mít na titulním listu uvedeno, pro koho je určen.
- Vhodná forma – je stanovena podnikovou normou nebo požadavky příjemce zprávy. Forma vyhotovení by se neměla měnit z důvodů srovnatelnosti v čase a přehlednosti. Forma by měla umožnit rychlou orientaci v dokumentu, měla by být doplněna přehlednou grafikou.
- Report by měl být doplněn ústním komentářem.
- Pravidelnost – podávání i ústního prezentování reportů. V opačném případě by mohl být jeho význam zlehčován.

¹⁷ MIKOVCOVÁ, H. Controlling v praxi, s. 162 – 163.

2 Nástroje nákladového controllingu

Náklad lze chápat různě, ať z pohledu finančního, daňového nebo manažerského. Finanční účetnictví chápe náklad jako pokles ekonomického prospěchu. To vede v daném období ke snížení vlastního kapitálu, z důvodu poklesu aktiv nebo přírůstku na straně závazků. Jedná se o opravdu spotřebované ekonomické zdroje, které jsou vyjádřené v peněžních jednotkách.

Daňové hledisko nákladů navazuje na předchozí vyjádření. Dělí náklady na daňově uznatelné a neuznatelné.

Pro controlling je důležité chápat náklad podle manažerského účetnictví. To definuje náklad jako hodnotové vyjádření účelně vynaložených zdrojů podniku, které účelově souvisejí s jeho ekonomickou činností. Zkoumá hlavně hospodárnost vynaložených nákladů. Manažerské účetnictví nevnímá náklady pouze jako peněžně vynaložené zdroje. Důležité jsou i tzv. kalkulační náklady a oportunitní náklady.

2.1 Členění nákladů

K efektivnímu řízení podniku je potřeba rozdělit náklady do jednotlivých stejnorodých skupin podle toho, pro koho jsou určeny. Odpovídají na otázky, jaké náklady jsou vynaloženy, za jakým účelem, jak se mění s množstvím vyráběné produkce a jak jsou kalkulovány.

2.1.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění je nejběžnější a má hlavní význam v řízení podniku jako celku. Jak uvádí Král¹⁸, mezi základní nákladové druhy patří spotřeba materiálu a energie, použití externích prací a služeb, mzdové a jiné osobní náklady, odpisy dlouhodobého majetku a finanční náklady. Podle toho se dělí na náklady:

- provozní – náklady na běžný chod podniku,
- finanční – náklady související s finančními operacemi,
- mimořádné – náklady při neobvyklých situacích.

¹⁸ KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*, s.69.

Nákladové druhy jsou vždy:

- prvotní - prvotnost znamená první zachycení nákladů v rámci podniku, hned při jejich vstupu,
- externí – vznikají spotřebou výrobků, práce nebo služeb od dodavatelů z vnějšího prostředí,
- jednoduché – náklady už nelze z hlediska řízení firmy rozdělit ještě na podrobnější části.

Druhové členění nákladů je nezbytné pro finanční účetnictví, pro manažerské účetnictví není důležité z několika důvodů. Prvním důvodem je, že nevyjadřuje účel a místo vynaložení zdrojů. Dále neříká nic o příčině spotřeby nákladů, pouze podává informaci o celkové hodnotě spotřebovaných vstupů. Z těchto omezení nemůže vedení získat informace o hospodárnosti, přiměřenosti a efektivnosti výkonů, do kterých vstupují náklady. Poskytne vedení podniku informace o tom, jaký jednotlivý typ nákladů má podíl na celkových nákladech. To se může využít při optimalizaci nákladů. Druhové členění je nepostradatelné pro sestavení výkazu zisku a ztráty.

2.1.2 Účelové členění nákladů

Důležitou povinností středního managementu je řízení hospodárnosti s cílem zjistit, jestli dochází k úsporám nebo k překročení nákladů. Pro provedení této kontroly je nutné v podniku členit náklady podle účelu.

V nejširším pojetí se dají náklady rozčlenit do okruhů výrobních, pomocných a obslužných činností. Dále se dají rozdělit podle aktivit a procesů na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Náklady technologické vznikají při tvorbě samotného výkonu. Pro zajištění průběhu technologického procesu jsou nutné náklady na obsluhu a řízení, nesouvisejí bezprostředně se vznikem výrobku.

Pokud souvisí náklady s technologickým procesem jako s celkem, označují se jako režijní náklady. S objemem produkce se náklady nemění, jsou stanoveny rozpočtem. Naproti tomu další složka technologických nákladů tzv. jednicové náklady nesouvisí jenom s technologickým procesem, ale také s každou jednotkou výkonu. Jsou stanoveny normou spotřeby.

Členění nákladů podle místa vzniku

Kromě účelu vynaložení nákladů potřebuje vedení firmy znát ještě místo jejich vzniku a kdo je za ně zodpovědný. Nutným předpokladem je vytvoření organizační a ekonomické struktury se vzájemnými vazbami vnitropodnikových útvarů, mezi nimiž se bude uskutečňovat vnitropodniková kooperace.

V rámci organizační struktury je nutné určit pravomoc a odpovědnost vedoucích pracovníků jednotlivých vnitropodnikových útvarů.

Odpovědnostním střediskem nazýváme vnitropodnikový útvar, který má zodpovědnost za spotřebované náklady. Vztahuje se k ekonomické struktuře. Podle toho lze rozlišit několik typů odpovědnostních středisek: nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové¹⁹.

Vnitropodnikové výkony jsou spojeny s interními náklady, které mají dvě vlastnosti:

- jsou druhotné – v rámci podniku jsou na vstupu už po druhé, prvně byly ve středisku, které výkon vykonalo,
- jsou složené – z hlediska podniku je možné je rozložit na jednotlivé nákladové druhy, které byly spotřebovány při vzniku výkonu.

2.1.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je vnímáno z hlediska příčinných vazeb k výstupu (druhově, objemově) a z početně technických možností vyčíslení na jednotku, kde je lze rozdělit do dvou skupin:

- přímé náklady – souvisejí s konkrétním výkonem, vyčísľují se přímo,
- nepřímé náklady – nesouvisejí s jedním druhem výkonu, zajišťují průběh procesu, vyčísľují se nepřímo.

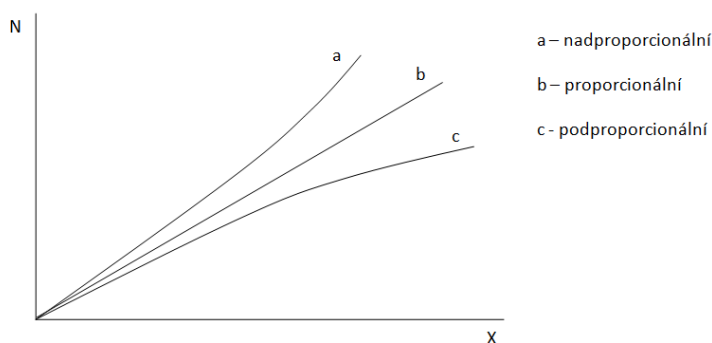
Do přímých nákladů patří jednicové náklady a náklady vynakládající se pouze s tímto výkonem, které se vyčísľí dělením. Do druhé skupiny spadá většina režijních nákladů, které se zjistí nepřímo pomocí kalkulačních technik.

¹⁹ KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*, s. 74.

2.1.4 Členění nákladů z hlediska závislosti na změnách objemu výkonů

Členění nákladů z hlediska závislosti na změnách objemu produkce se nezabývá pouze jejich vznikem, ale poskytuje i možnost zohlednit budoucí předpokládaný vývoj. Náklady, které se mění s objemem produkce, se označují jako variabilní. Naopak fixní náklady zůstávají neměnné z krátkodobého hlediska.

Součástí variabilních nákladů jsou náklady proporcionální. Mění se stejným tempem jako objem produkce a vzhledem k jednotce výkonu jsou konstantní. Jejich příkladem jsou jednicové náklady a náklady režijní, které podléhají stupni využití kapacity. Jiný možný průběh vyjadřují podproporcionální náklady, které na jednotku produkce klesají. Dochází ke zvyšování hospodárnosti. Opačný průběh i důsledky mají nadproporcionální náklady.

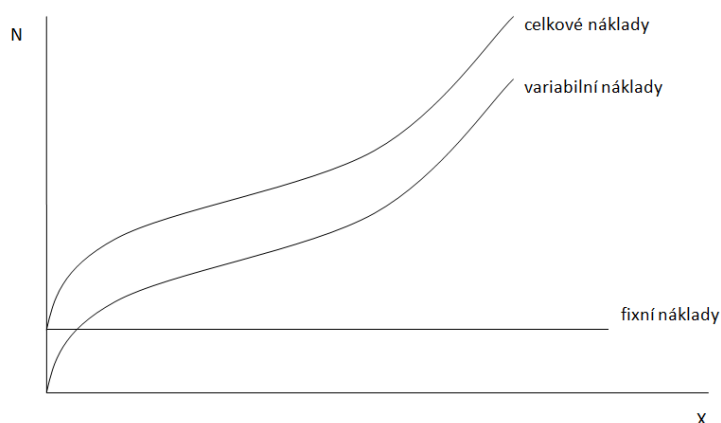


Obr. 3: Průběh variabilních nákladů

Zdroj: Vlastní zpracování dle Král, B. Manažerské účetnictví, s. 80.

Náklady, které jsou z krátkodobého hlediska neměnné, se označují pojmem fixní. Mění se v závislosti na čase, obvykle se navýší v dalším krátkém období. Slouží k zabezpečení výrobní kapacity. Teoretická kapacita představuje nejvyšší možný objem výkonů, kterých lze za optimálních podmínek dosáhnout. V praxi se dosahuje pouze praktické kapacity z důvodů odstávek strojů nebo dovolených.

Reálnému využití kapacity odpovídají využití fixní náklady. K neupotřebené kapacitě se vztahují nevyužití fixní náklady. Čím větší využití kapacity, tím menší podíl fixních nákladů na jednotku produkce a tím je vyšší ziskovost prodeje. Toto rozdělení poskytne informace, jak hospodárně jsou řízeny náklady v podniku.



Obr. 4: Celkové náklady

Zdroj: Vlastní zpracování dle Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J. Nákladové a manažerské účetnictví, s. 149.

Při rozhodování firmy o budoucnosti vychází vedení z odhadovaných nákladů možných očekávaných situací. Při nich se hodnotí, jaké náklady tím budou ovlivněny. Podle toho se náklady člení na:

- **Relevantní náklady** – pro rozhodnutí o variantě jsou podstatné. Mění se podle výběru varianty. Zvláštním typem relevantních nákladů jsou rozdílové náklady. Vystihují rozdíl nákladů před změnou a po její případné realizaci.
- **Irelevantní náklady** – nejsou důležité při daném rozhodování, protože se nemění se změnou varianty.

Po volbě podnikatelské aktivity lze vymezit skupinu nákladů vázaných k rozhodnutí o výrobě. Náklady vzniknou v budoucnosti na základě současných rozhodnutí, jsou spojeny s konstrukčním vývojem a technologickým řešením. Z toho je možné vyčíst kladený důraz na vyhodnocení předvýrobní a výrobní fáze, protože jak uvádí Bohumil Král²⁰, právě z těchto etap pochází 80 – 85 % celkových vynaložených nákladů.

2.2 Analýza bodu zvratu

Analýza bodu zvratu je metoda používaná k nalezení takového množství produkce, při kterém se náklady podniku rovnají tržbám. Nedochází tudíž ani ke ztrátě, ani k zisku. Tento objem produkce je nazýván bodem zvratu.

²⁰ KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*, s. 91.

Výpočet bodu zvratu lze provést na základě rozdílné návratnosti variabilních a fixních nákladů. Variabilní náklady jsou přímo spojeny s každou vyrobenou a prodanou jednotkou produkce, proto je při prodeji výrobků návratnost pokaždé zajištěna. Při prodeji celé produkce jsou celkové variabilní náklady postupně uhrazovány tržbami za předpokladu, že jednotkové náklady na výrobu výrobku jsou menší než jeho prodejní cena.

Fixní náklady jsou vynakládány jednorázově k zajištění výroby, nevztahují se bezprostředně k jednotce produkce a jsou společné pro všechny výkony. Návratnost celkových fixních nákladů je zajištěna až prodáním určitého množství produkce, při nulovém objemu výroby by vznikla podniku ztráta ve výši fixních nákladů. Každý prodaný výrobek přispěje k úhradě vynaložených fixních nákladů pouze zčásti.

Rozdíl mezi cenou výrobku a variabilními náklady výrobku je označován jako krycí příspěvek nebo příspěvek na úhradu za jednotlivý výrobek. Součet všech jednotkových příspěvků dá příspěvek na úhradu za celý podnik. Ten lze také vypočítat jako rozdíl mezi celkovými tržbami a celkovými variabilními náklady.

Podmínkou použití krycího příspěvku je členění nákladů na variabilní a fixní. Velikost krycího příspěvku určuje, jak který výrobek uhrazuje fixní náklady a jakou částí přispívá na tvorbu zisku. Podnik vytvoří zisk pouze za předpokladu, že součet krycích příspěvků je větší než jeho fixní náklady.

U homogenní výroby se bod zvratu vypočítá podle následujícího vzorce:

$$q(BZ) = \frac{FN}{m_j} = \frac{FN}{c_j - v_j} \quad (1),$$

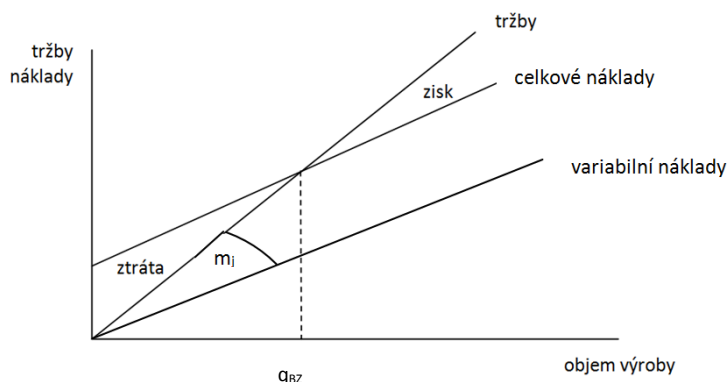
kde $q(BZ)$ – množství produkce, při němž je dosažen bod zvratu,

FN – celkové fixní náklady,

m_j – jednotková marže,

c_j – cena za jednotku výkonu,

v_j – jednotkové variabilní náklady.

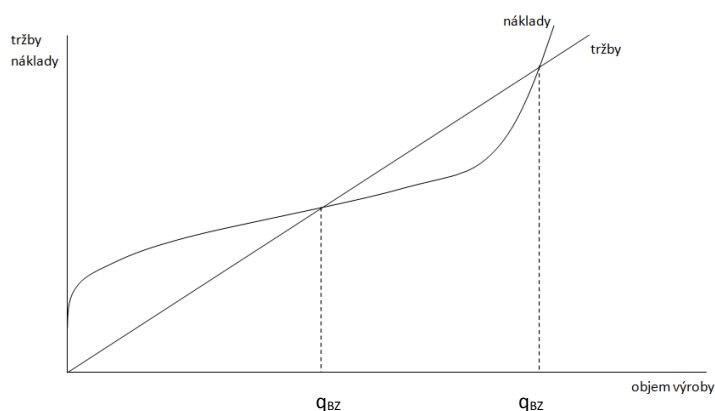


Obr. 5: Grafické vyjádření bodu zvratu u lineární nákladové funkce

Zdroj: Vlastní zpracování dle Vlastní zpracování dle Král, B. Manažerské účetnictví, s. 84.

Bod zvratu je objem výkonů, kdy suma jednotkových marží dosáhne úrovně vynaložených fixních nákladů, neboli kdy se cena rovná součtu průměrných jednotkových variabilních a fixních nákladů. Tehdy je zaručena úhrada celkových nákladů. Při nižším vyráběném a prodávaném množství než určuje bod zvratu, dochází ke ztrátě, protože celková marže nestačí pokrýt fixní náklady. Naopak při vyšším vyráběném a prodávaném objemu výkonů celková marže uhrazuje fixní náklady a zůstává přebytek v podobě zisku.

V praxi má nákladová funkce málokdy proporcionální lineární průběh. Mnohem častěji mají variabilní náklady nejdříve podproporcionální a následně nadproporcionální vývoj, např. v důsledku nevyužití nebo přetížení výrobní kapacity. Taková nákladová funkce je označována jako degresivně – progresivní. Tato funkce je vhodná v podmínkách, kdy podnik vyrábí jeden druh výrobku.



Obr. 6: Analýza bodu zvratu u degresivně - progresivní nákladové funkce

Zdroj: Vlastní zpracování dle Vlastní zpracování dle POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů, s. 45.

Degresivně – progresivní funkce dosahuje ve svém průběhu bodu zvratu dvakrát. Maximální zisk podniku je dosahován při objemu produkce v intervalu mezi body zvratu, kde rozdíl mezi výnosy a náklady je největší.

Pokud podnik vyrábí nehomogenní produkci, tak k analýze bodu zvratu používá globální nákladovou funkci, při níž podíl celkových variabilních nákladů na 1 Kč tržeb umožňuje zjistit příspěvek k tržbám. Ten udává, v jaké výši každá koruna tržeb přispěje k úhradě fixních nákladů, neboli jak velké tržby za určité množství prodaných výrobků uhradí fixní náklady. Bod zvratu se vypočítá pomocí následujícího vzorce:

$$q(BZ) = \frac{FN}{1-v_{JT}} = \frac{FN}{1-\frac{VN}{C}} \quad (2),$$

kde $q(BZ)$ – množství produkce, při němž je dosažen bod zvratu,

FN – celkové fixní náklady,

$1-v_{JT}$ – příspěvek k tržbám,

VN – celkové variabilní náklady.

Jak uvádí Mikovcová,²¹ analýza bodu zvratu je vhodná pro řadu činností v podniku, u kterého pomůže při rozhodování o:

- stanovení finálního zisku,
- řízení fixních a variabilních nákladů,
- navržení výrobní kapacity,
- kontrole cenové politiky,
- optimalizaci výrobního programu.

Velikost fixních nákladů ovlivňuje, jak rychle bude dosaženo bodu zvratu. Při nízkých fixních nákladech to bude již při nízké produkci. Naopak u technologicky náročné výroby je potřeba dosáhnout mnohem větších výkonů. Výše popsany podíl fixních a variabilních nákladů vyjadřuje efekt provozní páky.

²¹ MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*, s. 76.

2.3 Kalkulační systém podniku

Výpočet hodnotové veličiny v podobě nákladů je jeden z výkladů pojmu „kalkulace“. Přirazuje náklady, které byly nebo budou vynaloženy na kalkulační jednici, se kterou souvisí. Pomocí kalkulace lze vypočítat celkové náklady zakázky nebo cenu výrobku.

Controlling chápe kalkulace více ze široka, snaží se zohlednit trh. Rozděluje tržby za hlavní předmět podnikání a za ostatní předměty podnikání. Není neobvyklé používat v podniku kalkulační systém, který se skládá z několika různých druhů kalkulací, kdy každá najde své využití při rozhodování. S využitím počítačového softwaru není ani náročné používat v podniku několik systémů. Software dále umožní uživateli pracovat s různými hodnotami a rozvrhovými základnami.

Kalkulace nákladů jednotlivých výkonů se v podniku provádí z důvodů shromáždění, analýzy a následného zpracování informací o nákladech pro vedoucí pracovníky. Výsledné informace by měly posloužit k případným nutným změnám v budoucnosti, pokud dojde k odchylkám oproti plánu.

Kalkulační systémy se dají analyzovat podle tří hledisek: jestli se jedná o kalkulaci úplných nebo dílčích nákladů, dle metody sestavení nákladů a dle časového hlediska.

Podnik se musí rozhodnout pro správný kalkulační systém, který bude sloužit k účinnému řízení. Lze vybírat ze tří základních metod jak vypočítat a přiřadit náklady na nositele nákladů: kalkulace s plnými náklady, kalkulace s neúplnými náklady a kombinovaná kalkulace.

2.3.1 Kalkulace úplných vlastních nákladů

Všechny náklady v podniku jsou spojeny s nositelem nákladů. Jednicové náklady jsou vyčísleny přímo. U režijních nákladů je to nepřímo, pomocí různých kalkulačních technik (přirážkou s volbou určité rozvrhové základny). Kalkulace s plnými náklady jsou vhodné pro rozhodování a řízení za stabilních podmínek.

Při přípravě kalkulačního vzorce používaného v podniku lze vycházet ze struktury typového kalkulačního vzorce, který zahrnuje všechny náklady spojené s určitým výrobkem. Jedná se tedy o absorpční kalkulaci. Kalkulace se začíná sestavovat od přímých

nákladů přes rozvržení režijních nákladů, dále je vyčíslena přírážka zisku, která vede ke stanovení ceny.

Tab. 4 - Typový kalkulační vzorec

přímý materiál
+ přímé mzdy
+ ostatní přímé náklady
+ výrobní (provozní) režie
= vlastní náklady výroby
+ správní a zásobovací režie
= vlastní náklady výkonu
+ odbytová režie
= úplné vlastní náklady výkonu
+ zisk (ztráta)
= cena výkonu

Zdroj: Král, B. Manažerské účetnictví, s. 138.

Absorpční kalkulace je vhodná podle Krále²² pro:

- krátkodobou i dlouhodobou nákladovou i ziskovou analýzu jednotlivých variant výkonů,
- určení ceny individuálních zakázek,
- určení vázanosti nákladů ve vnitropodnikových zásobách,
- změnu stavu zásob podniku,
- srovnání s konkurencí v daném odvětví trhu.

Absorpční kalkulace má také nevýhody, které vycházejí z nedostatečně detailní struktury nákladů ve vzorci absorpčních kalkulací.

Na kalkulační jednici jsou přiřazovány přímé a nepřímé režijní náklady podle očekávaného objemu a struktury výkonů. Při změně objemu a struktury výkonů vznikají rozdíly v důsledku fixních nákladů. Zpětně jsou hrazeny skutečně prodanými výrobky. Tím způsobené změny se vykazují s úsporami a komplikují přiřazení odpovědnosti za vznik odchylek.

²² KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*, s. 151 – 152.

Absorpční kalkulace spojuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům, proto je jejich zařazení příliš obecné. Zvláště společně fixní náklady nemusejí zdaleka souviset s příslušným obdobím. Třeba utopené náklady jsou pro kalkulaci bezvýznamné. Jejich zařazením dochází k chybě při řízení hospodárnosti.

Jedná se o statickou kalkulaci, která zobrazuje průměrné náklady pravdivě, pouze pokud nedojde ke změně objemu nebo struktury výroby.

2.3.2 Kalkulace dílčích nákladů

V rámci controllingu je vhodnější kalkulace s neúplnými náklady, protože umožňuje lépe řídit náklady. Fixní náklady a zisk se zobrazují v rámci příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, pomocí něho může podnik plánovat a následně i kontrolovat náklady. Díky samostatnému zobrazení fixních nákladů může podnik řídit výrobní kapacitu.

Výpočet kalkulace variabilních nákladů je rozdělen do tří kroků. Nejprve je vypočítán příspěvek na úhradu fixních nákladů a vytvoření zisku výrobků podniku. V druhém kroku je zjištěn krycí příspěvek za celý podnik. V poslední kroku jsou odečteny celkové fixní náklady a vyjde zisk nebo ztráta.

Podmínkou je rozdělení režijních nákladů na variabilní a fixní část. Variabilní náklady jsou tvořeny součtem přímých nákladů a variabilní režie. Fixní část režie představuje fixní náklady.

Tab. 5 - Schéma kalkulace variabilních nákladů

cena
- přímé jednotkové variabilní náklady
= příspěvek na úhradu za výrobek
* množství produkce
= příspěvek na úhradu za podnik
- fixní náklady
= výsledek hospodaření

Zdroj: upraveno dle KRÁL, B. Manažerské účetnictví, s. 141.

Pro plánování a kontrolu je významný výpočet tzv. hrubé rentability. Zjišťuje se jak pro celý podnik, tak pro jednotlivý výrobek a vyjadřuje, jak se výrobek podílí na tržbách podniku. Vypočítá se podle vzorců 3 a 4.

$$\text{hrubá rentabilita podniku} = \frac{\text{příspěvek na úhradu za podnik}}{\text{tržby}} \quad (3)$$

$$\text{hrubá rentabilita výkonu} = \frac{\text{příspěvek na úhradu výrobku}}{\text{prodejní cena výrobku}} \quad (4)$$

Fixní náklady lze dále rozdělit do několika vrstev. Hlavně u velkých podniků lze nalézt náklady, které je možné přiřadit ke konkrétnímu středisku. Nejjednodušší je dvoustupňová metoda, která rozdělí náklady na speciální a všeobecné. Speciální fixní náklady mají přímý vztah k daným výrobním řadám. Jsou jimi náklady na zásobování, výrobu, marketing, výzkum a vývoj, odpisy strojních zařízení. V rámci kalkulace se mohou rozvrhnout podle potřebného času k výrobě. Naopak všeobecné fixní náklady nemají vztah k daným výrobkům, ale k podniku jako celku. Patří mezi ně náklady na management, účetnictví, daně, controlling atd. V rámci kalkulace se dále už nerozvrhují.

Tab. 6 - Výpočet kalkulace s neúplnými náklady

výrobek	A	B	C	Celkem
tržby				
-variabilní náklady				
= příspěvek na úhradu 1				
-fixní náklady speciální				
= příspěvek na úhradu 2				
-fixní náklady všeobecné				
= zisk				

Zdroj: MIKOVCOVÁ, H. Controlling v praxi, s. 81.

Vícestupňovým systémem lze zdokonalit analýzy výrobních a zákaznických skupin. Lze rozlišit až pět vrstev:

- fixní náklady jednotlivých výrobků,
- fixní náklady jednotlivých skupin výrobků,
- fixní náklady jednotlivých středisek,
- fixní náklady úseků odpovědnosti,
- fixní náklady celého podniku (zbylé nedělitelné)²³.

²³ POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 93.

Výhodou kalkulace dílčích nákladů je věrné zobrazení variabilních nákladů při rozhodování o výrobě. Dovoluje rychlou orientaci ve složení výkonů. Na základě toho může tato kalkulace sloužit vedoucím pracovníkům jako účinný nástroj při řízení podniku. Umožňuje zjistit nejvýhodnější skladbu výrobního programu. Dále slouží ke stanovení krátkodobé spodní hranice prodejní ceny ve výši variabilních nákladů, v takovém případě je $(c_j - v_j) > 0$ a výrobek bude pro podnik přínosem.

To vede k efektivnějšímu řízení hospodárnosti. Řízení variabilních nákladů je postaveno na snižování jednotkových nákladů výkonů a odstranění odchylek od plánů. U fixních nákladů je sledována kapacita výroby a odhalována slabá místa.

Největším problémem je určit variabilní a fixní náklady. Dále se kalkulace hodí pouze pro rozhodování v krátkém období, protože v dlouhém se stávají fixní náklady variabilními.

2.3.3 Členění kalkulací dle časového hlediska

Členění kalkulací z hlediska času je závislé na tom, zda jsou určeny pro strategické, taktické nebo operativní řízení. Před zahájením výroby se sestavuje předběžná kalkulace, která slouží k plánování cílů. Dělí se podle úkolů a způsobu sestavení na propočtovou a normovou kalkulaci, ta se ještě rozkládá na plánovou a operativní. Po skončení výrobního procesu se sestavuje výsledná kalkulace.

Propočtová kalkulace se sestavuje s velkým předstihem před samotnou výrobu, obvykle během přípravy, při výzkumu a vývoji. Cílem je, aby náklady na samotný výrobek a jeho prodejní cena přinesly podniku zisk při zachování spokojenosti zákazníka.

V období, kdy je kalkulace sestavována, nedisponuje ještě ekonomické oddělení výkonovými a spotřebními normami. Musí vycházet z informací o podobných výrobcích nebo z odhadů odborníků.

Po propočtové kalkulaci následuje *plánová kalkulace*. Sestavuje se po konstrukční a technologické přípravě. Jsou už známy normy spotřeby času a materiálu, proto je řazena do normových kalkulací.

Má dvojí podobu:

- plánová kalkulace dílčího období – vystihuje úroveň nákladů v jednotlivých časových obdobích, které následují po uskutečnění změny,
- plánová kalkulace celého rozpočtového období – vychází z váženého průměru předem stanovených úrovní nákladů reagujících na chystané změny, jako váha vystupuje předpokládaný objem výkonů.

Plánová kalkulace hraje důležitou roli při tvorbě rozpočtu, hlavně při rozpočtování:

- nákladů v rozpočtové výsledovce,
- výdajů v rozpočtu peněžních toků,
- zásob vlastní výroby v rozpočtové rozvaze²⁴.

Sestavuje se v položkách jednicových nákladů, případně v položkách variabilních režijních nákladů. Fixní režijní náklady jsou zahrnuty zřídka. Využívá se jako nástroj pro řízení jednicových nákladů.

Operativní kalkulace vyjadřuje úroveň předem stanovených nákladů při daných technických a výrobních podmínkách. Útvary odpovědné za výrobu vypracují dokumentaci, podle níž jsou stanoveny náklady. Dochází k dalšímu zpřesnění údajů oproti plánové kalkulaci na základě konkrétních podmínek. Používá se také jako nástroj řízení jednicových nákladů.

Srovnáním plánové a operativní kalkulace lze sledovat předběžný vývoj nákladů daného výkonu a určit, jaký útvar nese zodpovědnost za případné odchylky. Může se jednat o útvar zajišťující podmínky výroby nebo útvar, který zodpovídá za jejich splnění.

V případě prodeje výrobku slouží operativní kalkulace jako informační podklad pro určování současné prodejní ceny.

Výsledná kalkulace vyjadřuje skutečné náklady průměrně připadající na jednotku výkonu za určité období. Používá se ke kontrole hospodárnosti středisek podílejících se na výrobě. Kontrola probíhá porovnáním s operativní kalkulací. Čím je výrobní cyklus delší, tím má výsledná kalkulace větší vypovídací schopnost.

²⁴ Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J. Nákladové a manažerské účetnictví, s. 228.

2.3.4 Členění kalkulací dle použité metody

Záleží na sdruženosti výrobního procesu. Sdružená výroba je charakteristická tím, že z jednoho výrobního vstupu vznikne jeden nebo více výrobků v těžko ovlivnitelném poměru. Je typická pro chemický a potravinářský průmysl. K jednotlivým výrobkům nelze přiřadit náklady přímo, protože jsou vydávány hromadně na celý sdružený proces. Používá odčítací nebo rozčítací metodu. V případě nesplnění předchozích vlastností se hovoří o nesdružené výrobě. Její kalkulační metody jsou prostá, fázová, stupňová a zakázková.

Prostá metoda je nejjednodušším typem kalkulace v nesdružené výrobě, kde vzniká pouze jeden druh výkonu v nečlenitém procesu. Náklady se člení na základní položky kalkulace a sledují se odchylky mezi plánovanými a výslednými náklady. Výsledná kalkulace se vypočítá prostým dělením.

Naopak ve členitém procesu probíhá *fázová metoda*. Jeden výrobek je zajišťován několika útvary. Náklady hlavní činnosti jsou sledovány odděleně po jednotlivých fázích z důvodu rozlišných výkonů a činností. V rámci fáze je sledována i hospodárnost. Výsledná kalkulace je opět zjišťována dělením.

Stupňová metoda je také využívána ve členitém procesu, ale hodí se pro heterogenní výrobu, kde vznikají polotovary. Náklady se sledují po stupních a jsou postupně konzumovány.

Zakázková metoda je vhodná pro heterogenní výrobu podle individuálních objednávek zákazníků. V poslední době se stále více podle Krále²⁵ uplatňuje v hromadné výrobě z nutnosti rozlišení výkonů z důvodů kapacitních, konstrukčních, technologických nebo organizačních. Náročnost jednotlivých objednávek se liší, proto se náklady sledují odděleně. Výsledná kalkulace je počítána nepravidelně, vždy po skončení určité zakázky.

2.4 Kalkulace cílových nákladů

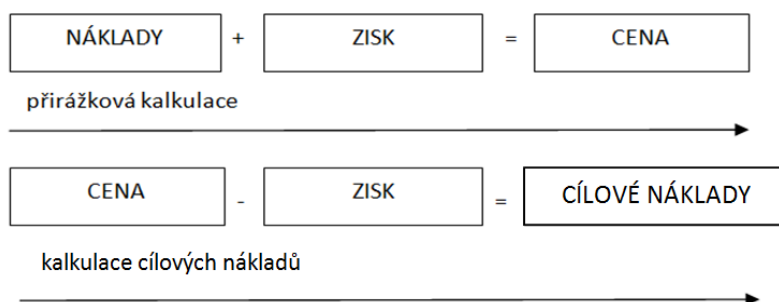
Kalkulace cílových nákladů patří mezi metody strategického řízení nákladů, které problematiku nákladů vnímá z dlouhodobého hlediska. Hlavně u technologicky náročné výroby roste důležitost předvýrobních etap, kde se rozhoduje o většině budoucích nákladů.

²⁵ KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*, s. 222 – 223.

Ty se už ve výrobní etapě dají ovlivnit jen velmi těžko, protože technologické parametry se nedají upravovat. Dochází už pouze k řízení hospodárnosti.

Začíná se kalkulovat již při vývoji výrobku. Jeho cílem není pokrýt vzniklé náklady, ale hned na začátku určit jejich výši, aby byl následně produkt dlouhodobě konkurenceschopný na trhu a firma na něm neprodělala. Podnik hledá možné úspory ještě před zahájením výroby. Nejčastěji se využívá ve velmi konkurenčních prostředích, v odvětvích v citlivých na cenu a hlavně u sériové výroby.

Obchodní nebo marketingové oddělení podniku stanoví cenu, za kterou by měl být výrobek konkurenceschopný na trhu. Následně se od ceny odečte požadovaný zisk, tím vyjde závazná hodnota nákladů pro podnik. Cílové náklady se následně porovnávají s propočtovou kalkulací. Důležitou součástí této metody jsou expertní prognózy a marketingový průzkum trhu, který poskytne informace o vyžadovaných funkcích i vnímanou hodnotu zákazníkem. Ta spolu s cenovou politikou firmy a konkurence poslouží k vytvoření ceny. Finální cena musí být přijatelná hlavně pro zákazníka. Marže lze stanovit třeba na základě metody ROI, návratnosti investice. Podnik musí mít i představu o délce a velikosti prodeje v jednotlivých fázích životního cyklu navrženého výrobku. Rozdíl mezi kalkulací cílových nákladů a kalkulací úplných vlastních nákladů je vyjádřen na obrázku 7.



Obr. 7: Schéma kalkulačních postupů
Zdroj: Vlastní zpracování dle Mikovcová, H. Controlling v praxi, s. 89.

Pokud není firma schopná vyrobit výrobek za vypočítané náklady, musí hledat úspory třeba lepším využitím technologie. Úspory by však neměly negativně ovlivnit kvalitu výrobku.

Výhodou této kalkulace je ovlivňování nákladů v předvýrobních etapách životního cyklu produktu. K tomu je nutná dobrá spolupráce a komunikace jednotlivých oddělení ve firmě i s jejími dodavateli.

Hlavní nevýhody využívání kalkulace cílových nákladů jsou nepřesné budoucí údaje o předpokládané prodejní ceně a objemu produkce, která bude na trhu prodejná. Marketingový odhad se provádí na dlouhou dobu dopředu.

2.5 Kalkulace životního cyklu

Další strategickou formou řízení nákladů je kalkulace životního cyklu. Ta na rozdíl od operativních a plánových kalkulací zohledňuje všechny náklady a výnosy, které se v průběhu životního cyklu výrobku vyskytnou, tedy od vývoje až po ukončení výroby²⁶. Navíc zobrazuje v průběhu celého cyklu změny cen výkonů a změny nákladů. Právě nově zohledněné náklady v kalkulaci začínají v poslední době hrát v podniku významnou roli. Jsou jimi náklady na výzkum a vývoj, na konstrukční a technologickou přípravu nebo náklady na likvidaci výrobních linek.

Kalkulace životního cyklu zahrnuje tyto faktory: délku životního cyklu, prodej za celý životní cyklus, očekávaný vývoj ceny a odhad celkových nákladů vztahujících se k výrobku. Jednotlivé faktory může podnik ovlivnit pouze částečně, zůstává tam spousta vnějších okolností, jako konkurence, preference spotřebitelů a vývoj ekonomiky, na které podnik nemá vliv.

Náklady lze rozdělit do jednotlivých fází. Nejvýznamnější v rámci životního cyklu jsou náklady v předvýrobní fázi. Slouží k přípravě, zajištění a následnému odbytu výrobku. Mezi tyto náklady se dají přiřadit:

- náklady na výzkum a vývoj,
- náklady na design a konstrukci,
- náklady na zavedení výrobku do výroby,
- náklady na marketing,
- investiční náklady²⁷.

²⁶ KOL. FINANCIAL MANAGEMENT AND CONTROL, Study Text. 4th ed. London: BPP Professional Education, s. 117.

²⁷ POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 196.

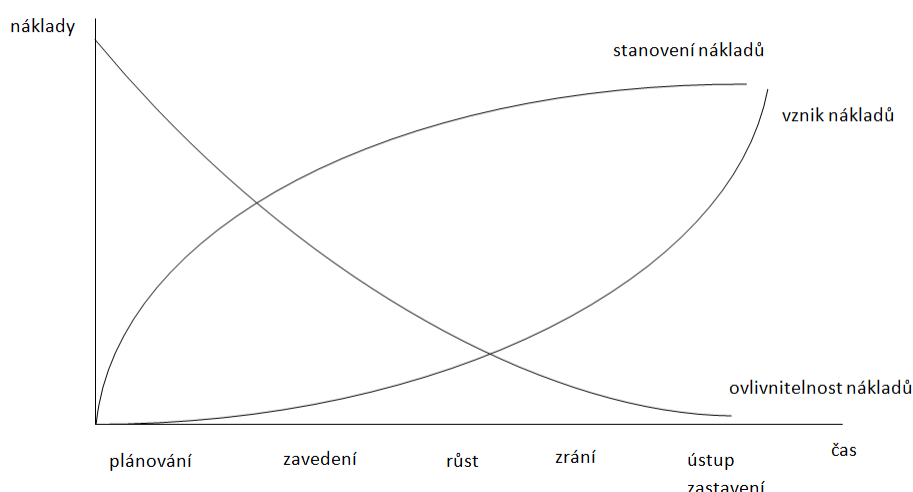
Výrobní fáze je spojená s jednicovými a režijními náklady produkce. Maximálně ojedinělé jsou náklady na opravu nebo pořízení nových strojů. Povýrobní fáze se váže k ukončení výroby, které si vyžaduje náklady na:

- demontáž výrobní linky a souvisejících zařízení,
- odprodej nebo likvidace zásob,
- zajištění reklamací a servisu pro vyrobené výrobky²⁸.

Vývoj nákladů lze vidět na grafu na obr. 8. Křivka stanovení nákladů má konkávní tvar. Její nejstrmější nárůst je právě během plánování, kdy se na základě vývoje určují náklady na výrobu a její zajištění. Ty jsou zaznamenány v kusovníku a technologickém postupu. Dále se také zjišťují potřebné náklady na marketing.

Během plánování má podnik největší možnost ovlivnit náklady, protože se stanovují vlastnosti výrobku, z jakých materiálů a jakým postupem bude vyráběn. V průběhu výroby se dají náklady ovlivnit výrazně méně z důvodu možnosti provádění pouze menších změn. Proto je křivka vyjadřující ovlivnitelnost nákladů v čase klesající.

Opačný tvar než křivka stanovení nákladů má křivka vzniku nákladů. V předvýrobní fázi je nutné vynaložit minimum nákladů. Ty se začínají zvyšovat s následnou výrobou výrobku, hlavně během fáze růstu a zrání.



Obr. 8: Charakteristické průběhy nákladů v životním cyklu výrobku
Zdroj: Vlastní zpracování dle Eschenbach, R. Controlling, s. 506.

²⁸ POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 196.

U kalkulace životního cyklu lze počítat bod zvratu. Výpočet se liší od klasického, který je určen pro krátké období. Zde se počítá pro dlouhé období, vzorec zahrnuje veškeré náklady, ne pouze fixní. Výsledkem je počet výrobků, které musí podnik prodat za celý jejich životní cyklus, aby se mu vrátily náklady do něj investované (fixní náklady, náklady na výzkum a vývoj, náklady na marketing atd.).

2.6 Kalkulace ABC

Metoda ABC (activity based costing) vznikla na základě potřeby přesnějších informací pro řízení firmy, které tradiční metody neposkytovaly. Nedokázaly poskytnout informace o vzniku nákladů, protože řada složek nákladů se váže ke specifickým aktivitám, které nesouvisí bezprostředně s objemem výroby.

Metoda ABC sleduje náklady v jednotlivých procesech, činnostech a aktivitách. Zjištěné jednotlivé náklady jsou vyčísleny následně do celkových. Podmínkou k tomu, aby tato metoda mohla fungovat, je nalezení dílčích aktivit. Jedná se o upřesnění kalkulace úplných nákladů.

Aktivita je základním prvkem procesu, který lze definovat podle nákladů vynaložených s uskutečněním aktivity nebo podle měřitelného výkonu výsledné aktivity. Aktivity se dělí na primární, přidávající hodnotu, a na sekundární, které slouží pouze jako podpůrné primárním aktivitám. Systematickým spojením aktivit vzniká činnost. Systémovým propojením činností vzniká proces.

V rámci aktivit, činností a procesů se přetváří vstupy na výstupy. Jednotlivé části procesního řízení charakterizuje kvalita výstupů, náklady procesů a čas potřebný na realizaci výkonu.

Pomocí klasických kalkulačních postupů se těžko vyjadřují režijní náklady k jednotlivým výkonům i jejich funkční vztah. Kalkulace ABC také počítá s přírážkovou technikou rozvržení režijních nákladů na kalkulační jednici. Avšak vzhledem k tomu, že sleduje individuálně náklady aktivit, dovoluje výrazně zpřesnit kalkulaci nákladů jednotlivých výkonů.

Náklady se v rámci metody ABC dělí do tří skupin:

- přímé náklady – jednoznačně přiřaditelné k nákladovému objektu,
- náklady alokovatelné pomocí aktivit – jedná se o režijní náklady,
- náklady nealokovatelné – nemají vztah k prováděným aktivitám, jedná se o malý podíl fixních nákladů, k objektům jsou přiřazovány proporcionálně vzhledem k celkovým přiřazeným nákladům.

Hlavní výhodou kalkulace ABC je získání přesnějších informací o vzniku režijních nákladů a tím i možnost jejich lepšího řízení a kontrolování. Z toho vychází i zlepšení hospodárnosti a efektivnosti.

Nevýhodou metody ABC je komplikované zjišťování aktivit a vysoké náklady spojené s jejím zaváděním v podniku. Všechny zdroje, aktivity a produkty musejí být zaznamenány ve vzájemně propojených databázích.

3. Charakteristika vybrané společnosti

TRW Automotive Czech s.r.o. Jablonec nad Nisou vyrábí brzdy včetně jejich komponentů pro významné světové automobilky. Je součástí korporace TRW Automotive, která má centrálu v Livonii v Michiganu ve Spojených státech amerických. Korporace TRW navazuje na více než stoletou historii podnikání v automobilovém průmyslu. Ze začátku vyráběla šrouby, používala technologii vedoucí k vytvoření prvního dvoudílného ventilu do motorů a také produkovala dřevěná kola pro Fordův model T prodáváný v Severní Americe.

V současnosti je TRW předním celosvětovým vývojářem a dodavatelem aktivních a pasivních bezpečnostních systémů ke zvýšení bezpečnosti a pohodlí při řízení. Společnost je od roku 2004 na burze cenných papírů v New Yorku. V současnosti zaměstnává více než 60 000 zaměstnanců po celém světě. Zastoupení má ve 26 zemích, dále má 13 zkušebních tratí a 22 technických středisek²⁹.

Cílem TRW je zajišťovat bezpečnost osob v automobilech tím, že pomocí senzorů, elektroniky a integrovaných systémů zvyšuje inteligenci vozidel. Efektivním řízením společnosti chce dosáhnout toho, aby prvky bezpečnosti byly cenově dostupné pro všechny. Nabízí také technologie ke zlepšení spotřeby paliva a snížení emisí z důvodu ochrany životního prostředí.

3.1 Historie firmy

Výroba autobrzd má v Jablonci nad Nisou dlouhou historii. Začaly se zde vyrábět už v roce 1952. Firma se tehdy jmenovala Autobrzdy národní podnik. V sortimentu podniku byly brzdy pro osobní, nákladní i užitkové vozy.

V roce 1992 vznikla firma Autobrzdy s.r.o. Došlo k velké restrukturalizaci, byl posílen vývoj nových výrobků na úkor omezení neefektivní výroby. Následně vedení firmy rozhodlo o vstupu zahraničního partnera ke dni 19. 3. 1993. Ten postupně převzal celý podíl ve společnosti, s tím se změnil název na Lucas Autobrzdy s.r.o. Následující roky byly obdobím stabilizace a rozvoje výroby diskových brzdy.

²⁹ Interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

V roce 1999 vznikla sesterská firma Lucas Varity, která získávala nové zakázky pro jablonecký podnik a napomáhala velkému růstu. Nejprve se podařilo získat zakázky od koncernu Volkswagen, následovaly zakázky pro Renault. V roce 2000 se během pouhých čtyř měsíců zvýšila výroba z 3 milionů na 6,3 milionů diskových brzd³⁰.

Další změna vlastníka nastala v roce 1999, kdy byl Lucas Varity koupen koncernem TRW. Změna vlastníka se projevila změnou názvu v roce 2010 na TRW Automotive Czech, kdy nastalo sloučení Lucas Varity s.r.o a TRW Automotive Czech s.r.o.

V roce 2004 došlo ke změně oddělení vývoje na vývojové centrum. Díky výraznému rozšíření zaměstnává centrum okolo sta zaměstnanců oproti původním 23. Zabývají se jak vývojem brzd, tak ostatních systémů jako jsou posilovače brzd, ABS systémy, elektrické parkovací brzdy apod. Zaměstnanci jsou rozděleni do šesti vývojových týmů. Každý tým se věnuje specifické oblasti.

Zákazníci jabloneckého závodu jsou z 23 zemí. Podnik jim nabízí širokou škálu produktů. Ty jsou vyráběny na více než 100 strojích doplněných o dvě pokovovací linky. Týdně závod vyexpeduje svým zákazníkům okolo 150 kamionů výrobků.

3.2 Politika firmy

K dosažení svých jednotlivých cílů si TRW Automotive Czech stanovila vlastní podnikovou politiku. Ta shrnuje představy, přístupy a hodnoty udržované ve firmě. Jednotlivé body politiky jsou:

- Vytváření důvěry – všichni pracovníci by měli vytvářet otevřené a konstruktivní prostředí, kde se komunikuje upřímně a čestně, respektují se závazky. Lidé přijímají osobní zodpovědnost za výsledky.
- Povzbuzování lidí – pečlivý výběr umožňující růst lidem, kteří o to mají zájem. Vedení oceňuje výkonnost a iniciativu zaměstnanců.
- Řízení výkonnosti – dosahování růstu rentability. Pracovníci si stanovují náročné cíle (krátkodobé a dlouhodobé) a následně je plní. Stále zvyšují produktivitu a kvalitu. Musí pracovat s fakty, naléhavostí a rozhodností.

³⁰ Interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

- Přijímání změn – každý by měl sdílet nadšení pro inovace a nové myšlenky. Být přizpůsobivý, flexibilní a znát svůj trh. Celkově být krok před konkurencí.
- Orientování na zákazníka – kdokoli pracuje ve firmě, musí znát potřeby zákazníků a naplňovat je. Budovat dlouhodobé vztahy se zákazníky.
- Budování týmové práce – všichni se navzájem dělí o zkušenosti a osvědčené myšlenky. Přitom ale nezamítají ani jiné názory³¹.

3.3 Vztah k životnímu prostředí

Vedení firmy si uvědomuje dopad podnikových činností na životní prostředí, a proto se ho snaží minimalizovat na nejnížší možnou úroveň. Znečištění se snaží předcházet prevencí pomocí uplatňování systémových opatření. To lze doložit na tom, že TRW Automotive Czech s.r.o. je od roku 1999 certifikováno podle ISO 14001, jako první závod ve skupině TRW³². Tento certifikát se týká systému enviromentálního managementu.

Problematikou znečištění životního prostředí se nezabývá pouze vrcholový management, ale podnik školí své zaměstnance ohledně problematiky životního prostředí a motivuje je k aktivnímu přístupu k jeho ochraně. Dokonce posuzuje i své partnery podle jejich přístupu k danému problému.

3.4 Bezpečnost práce

Bezpečnost práce má zásadní význam v rámci celého podniku, ze kterého nehodlá za žádných okolností slevit. Podílí se na ní všichni, od vedení firmy až po posledního zaměstnance ve výrobě. Konkrétně to znamená:

- zavádění bezpečnostních standardů a zajištění jejich dodržování,
- snižování rizika vzniku úrazů,
- zkvalitňování pracovišť v oblasti ergonomie a bezpečnosti,
- kvalitní proškolení všech zaměstnanců,
- zvýšení povědomí všech zaměstnanců o bezpečnosti práce a ochranně zdraví,
- zajištění kvalitních osobních ochranných pracovních pomůcek,

³¹ Interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

³² Interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

- celková péče o zdraví zaměstnanců (nadstandardní závodní preventivní péče, specializovaná zdravotní péče, rehabilitace)³³.

3.5 Vývojové centrum

Vývojové centrum vzniklo hned při založení společnosti v roce 1952. Největšího rozvoje však dosáhlo, jak již bylo řečeno, v roce 2004 s pomocí vládního dotačního programu. Vývojové centrum se skládá ze šesti oddělení a spolupracuje se svým partnerem v Koblenzi. Cílem je mít vlastní zákazníky, již v současnosti podporuje automobilky Mitsubishi, Hyundai a LandRover.

První oddělení se zabývá *brzdami* pro přední a zadní nápravu. V rámci designu pracuje na nových projektech, také vylepšuje současné produkty a sleduje konkurenci. U nových projektů začíná fází první cenové nabídky, následovanou přípravou 3D návrhu. Dalšími etapami jsou vytvoření prototypu až po spuštění sériové výroby. Zabezpečuje i technickou podporu během sériové výroby. V rámci vývoje provádí oddělení kontrolní zkoušky, testuje reklamované díly a zákaznické specifikace. Testování probíhá za různých fyzikálních podmínek.

Druhé oddělení se nazývá *elektrická parkovací brzda*. Ta nahrazuje klasickou mechanickou parkovací brzdou. Poskytuje bezpečnostní funkce automatického zabrždění a odbrždění vozidla podle okolní situace. Oddělení testuje elektrickou parkovací brzdou z hlediska funkcionality a robustnosti. Testování probíhá na testovacích stavech typu Hardware-In-the-Loop, které nahrazují prostředí vozidla. Jsou testovány různé jízdní situace a poruchové stavy.

Třetím oddělením je *computer aided engineering*. Podporuje ostatní oddělení analyzováním životnosti a robustnosti brzdových komponentů na virtuálních modelech. Zaměstnanci se zabývají statickou pevnostní analýzou (napětí a deformace brzdových součástí), topologickou optimalizací (tvary brzdových součástí), teplotní analýzou (teplotní chování brzdových kotoučů a jiných součástí), výpočty nelineárních materiálů (chování těsnění apod.) a dynamickou analýzou (potlačování hluku brzd).

³³ Interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Čtvrtým oddělením je *Slip control systems*. To je jednotka vyhodnocující stav prostředí, rychlosti a směru vozidla, poté aplikující brzdou sílu. Snižuje šanci ztráty ovládní nad automobilem během jízdy. V rámci designu se zaměstnanci zabývají přípravou 2D a 3D dokumentací, zkoumají možnosti vzniku vad, zajišťují smontovatelnost a vyrobitelnost produktu. V rámci vývoje se provádí funkční testy, klimatické testy, testy životnosti, speciální měření. Po testech demontuje jednotku a analyzuje jednotlivé součásti.

Páté oddělení se zabývá produktem *actuation*. Ten vytváří tlak v brzdovém systému vozidla. Zároveň je to posilovač síly a převodník mechanické síly na hydraulický tlak. V rámci designu se výrobek vytváří přes počáteční fázi až po zavedení do sériové výroby s poskytováním následné podpory, která spočívá ve vytváření 3D modelů, výkresů, v přípravě dat, výpočtů a v implementaci požadavků zákazníka. Vývoj provádí předvýrobní ověřovací testy, funkční a životnostní testy.

Šestým oddělením je *customer application & system engineering*. Připravuje projektovou dokumentaci a vede projekty. S ostatními odděleními spolupracuje na realizaci a testování brzdového systému.

3.6 Porterův model pěti sil

K analýze nejbližšího okolí podniku je použit Porterův model pěti sil, který patří k nejvýznamnějším nástrojům pro tento účel. Podnik musí znát své okolí, protože ovlivňuje jeho strategická rozhodnutí.

3.6.1 Odběratelé

Do portfolia zákazníků TRW Automotive Czech s.r.o. patří přední světové automobilky se svými modely vozů.

Volkswagen group je nejvýznamnějším zákazníkem podniku, je mu prodáno na 37 % všech výrobků. Do skupiny patří 12 automobilových značek ze 7 evropských zemí. Patří mezi ně: osobní vozy Volkswagen, AUDI, SEAT, ŠKODA, Bentley, Bugatti, Lamborghi, Porsche, Ducati, vozy Volkswagen pro komerční použití, Scania a MAN. Volkswagen group vyrábí motocykly, běžné osobní vozy, luxusní automobily až po vozy pro komerční užití jako pick – upy, autobusy a kamiony. Celkově loni skupina prodala 9,7 mil. vozů ve 153 zemích. Z toho vozů Volkswagen bylo 5,93 mil a Audi 1,58 mil.

BMW je německý výrobce automobilů, motocyklů a motorů. Firmě patří dceřiné společnosti *Mini* a *Rolls – Royce*. Je druhým největším odběratelem brzd. Vloni dosáhla rekordních prodejů automobilů ve výši 1,65 mil. Dobrých výsledků dosáhly i dceřiné společnosti. *Mini* prodalo 305 030 vozů a *Rolls – Royce* 3 630.

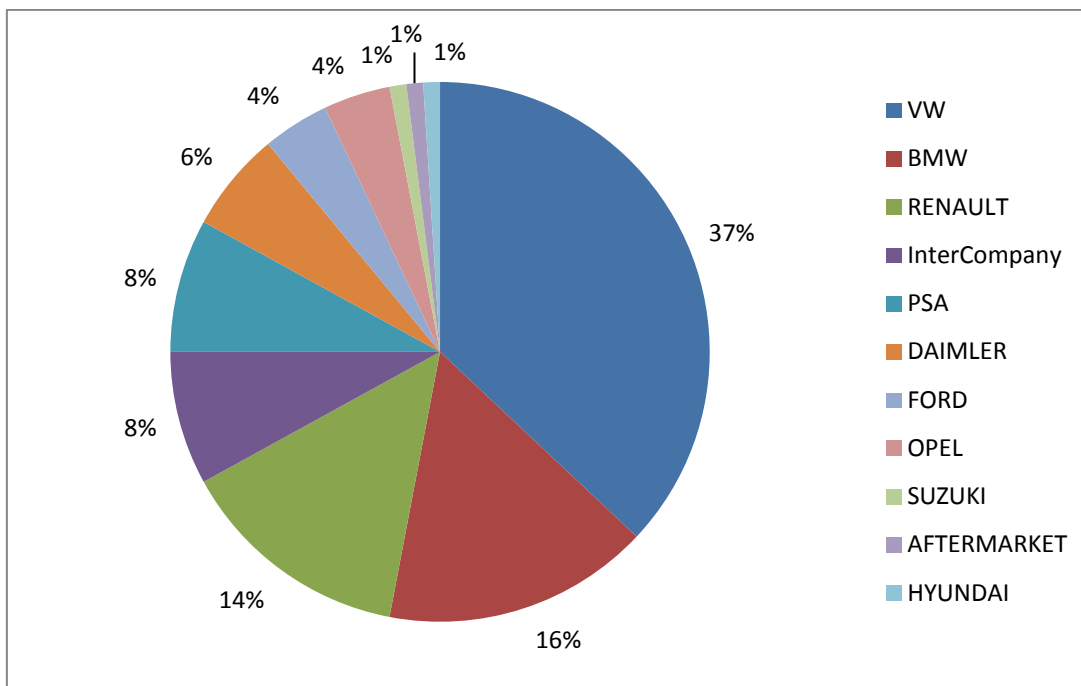
Renault je francouzská automobilka, pod kterou dále patří značky *Dacia* a motory *Renault Samsung*. K tomu má menšinový podíl v ruské značce *Lada*. Vyrábí jak osobní, tak i nákladní automobily, traktory a autobusy. Vloni prodala skupina *Renault* 2,63 mil. vozů po celém světě.

Jiným francouzským odběratelem výrobků podniku je *PSA Peugeot Citroën*, je to holdingová společnost, do které spadají značky *Peugeot* a *Citroën*. Do portfolia výrobků patří motocykly, osobní a nákladní automobily. Celosvětové prodeje holdingu činily 2,82 mil. vozidel.

Mezi dalšího známého zákazníka patří německá společnost *Daimler* se svými značkami *Mercedes – Benz*, *Smart*, *Freightliner*, *Western Star*, *BharatBenz*, *Fuso*, *Setra* a *Thomas uilt Buses*. V roce 2013 prodal *Daimler* 1,57 mil. osobních vozů a 484 tisíc nákladních automobilů.

Ford Motor Company je americká společnost s více jak stoletou tradicí. Jablonecký podnik dodává brzdy pro vůz *Ford Fiesta*, který byl např. v loňském roce nejprodávanějším modelem na britském trhu téměř se 123 000 aut. Dalším menším zákazníkem je *Opel*, jedná se o německého výrobce automobilů patřícího koncernu *General Motors*. Vloni prodal 1,06 mil. vozů.

Suzuki patří mezi nejmenší odběratele podniku. Jedná se o japonskou firmu vyrábějící automobily, motocykly a lodní motory. Nejvýznamnějším trhem pro firmu je domácí země. Druhým je asijská *Hyundai Kia Automotive Group*, která vznikla zakoupením *Kii* v roce 1998.



Obr. 9: Prodeje v procentuálním podílu podle zákazníků
Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Z grafu je vidět, že více než polovina prodejů je obstarávána pouze dvěma firmami, Volkswagenem a BMW. Dále je vidět, že kromě automobilek probíhá prodej i v rámci koncernu TRW ve výši 8 % a na trhu s autopříslušenstvím v objemu 1 %. Vnitrofiremní prodeje se týkají komponentů, jako písty, aktuátory a obrobené třmeny. Ty jsou následně montovány zákazníků do brzd se značkovým vybavením. Takto jablonecký podnik dodává komponenty sesterským firmám v Německu a ve Francii. Prodává také celé brzdy do ostatních podniků v momentě, kdy nestíhají domácí firmy vyrábět dostatečné množství brzd pro místní automobilky. Brzdy se značkovým vybavením jsou následně přeprodávány zdejšími zákazníky. Takto je obchodováno např. se závody v Mexiku nebo Číně. V rámci aftermarketu jsou prodeje také do TRW závodů, které zajišťují distribuci výrobků na sekundární trh – do servisů, do prodejen s autodíly a do automobilek, které je ale používají v rámci svých servisů jako náhradní díly. TRW nedisponuje vlastními firemními prodejny. Do aftermarketu se hlavně dodávají smontované podsestavy nebo samostatné komponenty. Jedná se o málo objemové zakázky, často kusové.

Brzdy od jabloneckého TRW se montují na známé modely automobilů jako VW Golf, VW Tiguan, Audi Q5, BMW X3, Mini, Renault Megane, Renault Scenic, Peugeot 208 a další.

Jak vyplývá z tabulky (7), TRW Jablonec nad Nisou spolupracuje se sedmi z deseti největších automobilek světa. Až na francouzské značky vykázali všichni partneři meziroční růst ve svých prodejkch.

Tab. 7 - Největší světové automobilky

pořadí	automobilka	celková produkce vozidel v kusech	roční změna v %	produkce osobních vozidel v kusech	lehká užitková vozidla v kusech
1.	Toyota	10 104 424	+ 25,5	8 381 968	1 448 107
2.	General Motors	9 285 425	+ 2,8	6 608 567	2 658 612
3.	Volkswagen	9 254 742	+ 8,6	8 576 964	486 544
4.	Hyundai	7 126 413	+ 7,7	6 761 074	279 579
5.	Ford	5 595 483	+ 1,4	3 123 340	2 394 221
6.	Nissan	4 889 379	+ 5,6	3 830 954	1 022 974
7.	Honda	4 110 857	+ 41,3	4 078 376	32 481
8.	Peugeot	2 911 764	- 18,7	2 554 059	357 705
9.	Suzuki	2 893 602	+ 6,2	2 483 721	409 881
10.	Renault	2 676 226	- 5,3	2 302 769	373 457

Zdroj: The World's Largest Automakers. In: 24/7 Wall St. [online]. 2013 [cit. 2014-04-29]. Dostupné z: <http://247wallst.com/special-report/2013/09/13/the-worlds-largest-automakers/3/> (ProQuest)

3.6.2 Dodavatelé

Dodavatelé jabloneckého podniku pocházejí ze 105 různých míst ve 22 zemích. TRW Jablonec nad Nisou využívá 738 subdodávek³⁴. Skoro třetina dodávek pochází z Německa, další významní dodavatelé pocházejí z Francie, Itálie, Maďarska, Španělska a Polska. Kromě evropských států se nacházejí dodavatelé v Asii, konkrétně nejvíce v Malajsii a Ománu.

3.6.3 Konkurence

Konkurenční firmou je ATE patřící do německého koncernu Continental, který je největším konkurentem. Brzdy ATE jsou využívány v prvovýrobě, ale také patří mezi nejvýznamnější dodavatele náhradních dílů na světě. Brzdy a prvky pasivní bezpečnosti

³⁴ Interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

patří do jedné z pěti divizí společnosti. Continental v rámci svých značek dodává kromě zmíněných brzdových systémů také pneumatiky, systémy a součásti pro pohonné jednotky a podvozky.

Brembo je italský výrobce brzd založený v roce 1961. Vyrábí brzdy pro automobily i motocykly. Část značky se specializuje na dodávání brzd do závodních automobilů včetně formulí Ferrari. Kromě výroby brzd se Brembo věnuje prvkům pasivní bezpečnosti a litým kolům pro motocykly. Společnost podniká na třech kontinentech, samotná výroba je v 16 zemích s následným prodejem do 70 států. Zaměstnává okolo 7 000 lidí, z toho přibližně 700 se věnuje výzkumu a vývoji. V severní Itálii má vybudované centrum, kde na vývoji spolupracuje s univerzitami a dalšími odborníky. Brzdy jsou dodávány hlavně na sportovní a luxusní auta značek Ferrari, Porsche a Corvette. Mezi velké automobilky patří Ford, General Motors a Fiat.

Textar je německý výrobce brzdových součástí založený v roce 1913. Brzdové destičky fungovaly na modelech jako Golf první řady, Porsche Carrera a Bugatti Veyron. V současnosti vyrábí brzdové destičky, brzdové disky, brzdovou kapalinu a příslušenství na údržbu jak pro osobní, tak pro užitkové vozy.

ABE vyrábí náhradní díly pro brzdové systémy zahrnující brzdové kotouče, brzdové bubny, brzdové destičky, čelisti, hydraulické prvky spojky a flexibilní brzdové potrubí. Zaměřuje se na osobní a nákladní automobily i motocykly.

Ferodo patří společnosti Federal - Mogul založené roku 1899 v Detroitu. Ferodo vyrábí brzdové destičky, brzdové kotouče, obložené čelisti a brzdové kapaliny pro osobní i užitková vozidla. V současnosti ve společnosti pracuje 45 000 lidí ve 34 zemích. Firma má 103 výrobních zařízení.

Bosch je německá společnost se širokým zaměřením, ale nejvýznamnější část podnikání jsou dodávky součástí pro automobilový průmysl. V rámci nich vyrábí brzdové destičky, brzdové kotouče a brzdové čelisti.

3.6.4 Substituty a vstup nové konkurence

Podnik se nemusí obávat ani blízkých, ani vzdálených substitutů. Příchod nové konkurence do odvětví není také aktuální, vzhledem k vysoké kapitálové náročnosti výroby a už

zavedeným firmám, se kterými mají automobilky bohaté zkušenosti a kontrakty. Možnou alternativou by mohlo být rozšíření aktivit firem, které v současnosti vyrábějí pouze součástky pro brzdy.

4. Využití nákladového controllingu v TRW

Podnik používá nákladový controlling k efektivnějšímu řízení nákladů. V dnešní době je to u velkého výrobního podniku už povinnost, bez které by nemohl fungovat.

Mezi controllingové aktivity společnosti je možno zahrnout plánování, členění nákladů, kalkulace, tvorbu výkazů, měření odchylek, realizaci nápravných opatření a analyzování výkonnosti podniku. Navíc podnik implementuje princip štíhlé výroby, aby všechny procesy byly vykonávány efektivněji.

Celý controllingový proces bude demonstrován na konkrétních údajích týkajících se výroby přední brzdy pro automobilku Suzuki.

4.1 Organizační struktura

TRW Jablonec nad Nisou s.r.o. nemá ve své hierarchii podniku vytvořenou samostatnou pozici controllera. O veškeré controllingové aktivity se stará ekonomické oddělení společnosti v čele s ekonomickým ředitelem podniku.

Ekonomické oddělení spolu s personálním, technickým, logistickým, nákupním, strojírenským a IT oddělením a manažerem kvality spadají přímo pod generálního ředitele. Zároveň je ještě ekonomický ředitel podřízen finančnímu řediteli koncernu pro Evropu.

Aby mohl podnik sledovat náklady, vytvořil organizační strukturu s vazbami mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary. Tím získal přehled, jaká střediska nesou zodpovědnost za jednotlivé náklady. TRW Jablonec nad Nisou člení vnitropodniková střediska na výrobní a podpůrná. Každá výrobní linka představuje samostatné výrobní středisko, všechna tato střediska fungují jako střediska nákladová. Celkově jich je v podniku přes sto. Vzhledem k tomu, že vyráběné zboží je předem nasmlouvané se zákazníky, není zde vytvořené ziskové středisko, které by se zabývalo odbytem.

4.2 Informační systém

S ohledem na velikost podniku je nezbytné využívat kvalitní vnitřní informační systém. Díky němu je controlling aplikován efektivněji. Informační systém je vybudován na základě tří programů.

Základním programem je ERP systém QAD Enterprise Applications, známý jako MFG/PRO. Aplikace QAD je navržena pro řízení výrobních podniků, z nichž jedním je i automobilový průmysl. MFG/PRO je využíván k řízení výroby, k řízení zásob a plánování.

Jako nadstavba byl zhruba před čtyřmi roky zaveden v podniku druhý program, a to německý ERP systém SAP. Ten je využíván převážně vrcholovými manažery společnosti k získávání dat pro porady. Controlling ho využívá k ověřování skutečných výkonů a k jejich porovnávání s výkony plánovanými, na jejichž základech zjišťuje odchylky.

Třetí ERP systém je Hyperion od společnosti Oracle, který slouží k zasílání výsledků hospodaření a ostatních ekonomických výsledků TRW Jablonec nad Nisou do centrály v Koblenzu. Ta dostává přes systém Hyperion data ze všech evropských podniků v rámci koncernu TRW.

Dále jsou ještě využívány programy Office od Microsoftu, hlavně Excel a Access, které umožňují přehledně třídit velké množství dat do měsíčních reportů.

4.3 Vývoj

Před samotnou výrobou produktů se brzdou zabývá vývojové centrum, které má za úkol navrhnout konkrétní brzdu s co nejlepšími parametry a nejnižšími náklady. Po navržení finální brzdy je jasné, jaké součástky budou k její výrobě potřeba. Ty jsou spolu s jejich cenami sepsány do kusovníku.

Tab. 8 - Kusovník brzdy 32035356/57 PDA

číslo výrobku	položka	průměrná cena v eurech	objem v kusech	celková cena v eurech	číslo dodavatele	dodavatel
32035356 357PDA	32130117	0,058	2	0,116	10055	KAMAX TURNOV s.r.o.
32035356 357PDA	32150648	0,005	1	0,005	31493A	Poeppelmann
32035356 357PDA	32150887	0,073	1	0,073	60524	Supra Decolletage
32035356 357PDA	32320978	0,063	1	0,063	08628	CONTITECH FORMTEILE GMBH
32035356 357PDA	32321257	0,780	1	0,780	60169A	Kineshma Automotive
32035356 357PDA	32323515	0,176	1	0,176	08628	CONTITECH FORMTEILE GMBH
32035356 357PDA	32326327	0,065	2	0,129	60034	CIKAUTXO S COOP LTDA
32035356 357PDA	32328671	0,228	2	0,456	10051	Form Brno, a.s.
32035356 357PDA	32330997	3,080	1	3,080	60036B	INTERMET Ueckermünde
32035356 357PDA	32331002PDA	2,075	1	2,075	60193	ITT INDUSTRIES ITALIA SRL
32035356 357PDA	32331006	0,131	2	0,263	60540	Pieron GmbH
32035356 357PDA	32331009	1,460	1	1,460	60036B	INTERMET Ueckermünde
32035356 357PDA	32331202PDA	2,275	1	2,275	60193	ITT INDUSTRIES ITALIA SRL
32035356 357PDA	37M6100014	11,180	0,001	0,011	60276	Klüber Lubrication
32035356 357PDA	37M6200002	5,369	0,0017	0,009	50017	Laporte Performance
32035356 357PDA	37M6600006	0,315	0,00005	0,000	20137	REPROPACK s.r.o.
32035356 357PDA	64674600	0,013	1	0,013	22690E	Deutsche Hutchison GmbH
32035356 357PDA	67322479	0,088	1	0,088	60084	JULIUS HAUPT GmbH
celkem				11,073		

Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Vedle kusovníku se stanoví i technologické postupy spolu s náklady a časovou náročností. U přední brzdy Suzuki se nejdříve vyrobí držák, poté třmen a nakonec proběhne celková montáž. Za směnu se vyrobí 1071 držáků, 563 třmenů a je smontováno 563 brzd.

Tab. 9 - Technologický postup pro držák brzdy Suzuki

operace	středisko	stroj	popis operace	stroj Nmin/ks	výkon Nmin/ks	mzdy Kč/ks	var. režie Kč/ks	fix. režie Kč/ks
10	1115	54485	protahovat držák	0,420	0,210	0,8621	1,39015	2,93803
20	1115	40181	frézovat držák pro kotouč	0,420	0,210	0,8621	1,39015	2,93803
25	1115	94241	hrotovat		0,210	0,8621	1,39015	2,93803
30	1115	40182	obrábět otvory pro vod. čepy	0,780	0,210	0,8621	1,39015	2,93803
40	1115	63364	vyprat	0,420	0,210	0,8621	1,39015	2,93803
35	1115	94241	hrotovat	0,420	0,210	0,8621	1,39015	2,93803
50	1115	90003	měřit + příprava	0,420	0,210	0,8621	1,39015	2,93803
60	1115	94230	vedení linky	0,420	0,210	0,9551	1,39015	2,93803
80	1133	64913	zinkovat	0,086	0,350	1,3134	2,29843	3,13266
			celkem Nmin obsluhy 1133	0,350				
			celkem Nmin obsluhy 1115	1,680	2,030	8,3031	13,41959	26,6369
			vlastní náklady					48,3595

Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Tab. 10 - Technologický postup pro třmen brzdy Suzuki

operace	středisko	stroj	popis operace	stroj Nmin/ks	výkon Nmin/ks	mzdy Kč/ks	var. režie Kč/ks	fix. režie Kč/ks
10	1117	50120	frézovat		0,200	0,8210	2,21856	3,93237
20	1117	50121	frézovat a soustružit otvor pro píst	0,800	0,200	0,8210	2,21856	3,93237
30	1117	40183	vrtat a závitovat přívody		0,200	0,8210	2,21856	3,93237
40	1117	62365	vyprat		0,200	0,8210	2,21856	3,93237
50	1117	90004	měření + příprava	0,800	0,200	0,8210	2,21856	3,93237
70	1117	94231	vedení linky	0,800	0,200	0,9096	2,21856	3,93237
80	1133	64913	zinkovat	0,117	0,470	1,7637	3,08646	4,20671

			celkem Nmin obsluhy 1117	1,200				
			celkem Nmin obsluhy 1133	0,470	1,670	6,7784	16,39783	27,80092
			vlastní náklady					50,9772

Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Tab. 11 - Technologický postup pro montáž brzdy Suzuki

operace	středisko	stroj	popis operace	stroj Nmin/ks	výkon Nmin/ks	mzdy Kč/ks	var. režie Kč/ks	fix. režie Kč/ks
5	1123	90106	kompletní montáž	0,800	2,400	9,0059	6,73038	12,48882
10	1123	91106	vedení linky		0,800	3,2841	2,24346	4,16294
3	1123	90106	nýtovat třecí segment		0,070	0,2627	0,19630	0,36426
4	1123	90106	lepít 3D fólii		0,150	0,5629	0,42065	0,78055
100	1123	90106	repase		0,080	0,3002	0,22435	0,41629
80	1123	90106	zajištění kvality procesu		0,080	0,3002	0,22435	0,41629
			celkem Nmin obsluhy 1123	3,580	3,580	13,7160	10,03949	18,62915
			vlastní náklady					42,38466

Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Celkově lze plánované náklady na výrobu brzdy shrnout do tabulky 12, kde jsou vidět variabilní a fixní náklady jak celkové, tak za jednotlivá střediska, která se účastní výroby.

Tab. 12 - Technologický postup pro montáž brzdy Suzuki

32035356 357PDA		držák	třmen	montáž	třmen + držák
		1115	1116 / 1117	1123	1133
N min celkem	10,200	1,684999	1,199	3,576	0,82
nepřímý materiál a energie v Kč	33,878	9,624	11,622	7,988	4,644
nepřímá práce v Kč	6,004	1,534	1,682	2,045	0,743
celkové variabilní náklady v Kč	39,882	11,158	13,304	10,033	5,387
odpisy v Kč	35,327	12,300	14,426	6,592	2,009
mzda THP v Kč	11,313	2,781	2,150	5,098	1,284
ostatní režijní náklady v Kč	25,562	8,525	7,026	6,948	4,063
celkové fixní náklady v Kč	73,202	23,606	23,601	18,638	7,357
celkové náklady na produkt v Kč	113,085	34,764	36,905	28,671	12,744

Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

4.4 Plánování

Proces ročního plánování začíná v evropské centrále vytvořením ročního plánu prodeje. Ten vychází z dostupných odhadů prodeje vozů jednotlivých automobilek. Zakázky jsou rozděleny do jednotlivých podniků v rámci koncernu TRW na základě volné kapacity ve výrobě a blízkosti místa montáže aut.

Na roční plán z evropské centrály navazuje ekonomické oddělení společnosti v Jablonci nad Nisou, které sestaví tříměsíční plány na daný rok. V případě změn ze strany odběratelů jsou plány v průběhu roku upravovány. Může docházet k problémům, např. automobilka v průběhu roku nepotřebuje původně odhadované množství brzd, anebo se může zvyšovat jejich cena z důvodu nových požadavků na vzhled brzd (barevnost některých jejích součástí, odběratel požaduje vyražení textu). V tomto případě bývá cena zvýšena z důvodů vyšších výrobních nákladů.

Vedení podniku vychází z plánu odbytu, který je určen množstvím brzd předem nasmlouvaných k výrobě pro světové automobilky. Podle objemu výkonů se musí zajistit potřebná kapacita strojů a množství materiálu od dodavatelů. To je popsáno v plánu

výroby. Z těchto dvou základních plánů, plánu odbytu a plánu výroby, se sestavuje plán tržeb, plán materiálu a plán práce.

4.5 Členění nákladů a sestavení kalkulace vybraného výrobku

Podnik dělí náklady pro potřeby controllingu z hlediska závislosti na změnách objemu výkonů na variabilní a fixní. Mezi variabilní náklady patří materiálové položky, kam se řadí i nářadí, chemie a náklady na údržbu strojů. Ostatní náklady jsou fixní.

Hlavní položky nákladů na nářadí se týkají nožů, vrtáků a fréz. Do položky chemie spadají kapaliny a oleje nezbytné k výrobě a fungování brzd, dále pak chemické látky do pochromovací linky. Údržba se stará o správné fungování výrobních linek a strojů k výrobě vlastních polotovarů, jako jsou obráběcí stroje a stroje na vrtání.

Kalkulace vychází z kusovníku a technologických postupů, které jsou vždy sestaveny pro konkrétní výrobek. Je v nich uvedeno množství a druh použitého materiálu a doba trvání pracovních úkonů.

Tab. 13 - Kalkulační vzorec podniku

cena
- přímý materiál
- přímé mzdy
= hrubé rozpětí (příspěvek na úhradu)
- režijní náklady
= hrubý zisk

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s interními materiály společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Cena výrobku nevychází ze žádných odborných odhadů ani ze situace na trhu. Je předem dohodnuta se zákazníkem pro daný model automobilu evropskou centrálou v Koblenzi. V průběhu výroby může dojít k jejímu navýšení z důvodu nových požadavků od zákazníka.

Cenu přímého materiálu také nemůže jablonecký podnik ovlivnit z důvodu objednávání centrálou pro celý koncern kvůli množstevním slevám. Přímý materiál tvoří zhruba 60 - 68 % z ceny výrobku. Po odečtení přímého materiálu a přímých mezd musí být ze zbývajících částí z hrubého rozpětí pokryty režijní náklady. Ty se dále dělí na variabilní režijní

náklady, které zahrnují např. spotřebované nářadí, a fixní náklady, jako jsou časové odpisy, nepřímé mzdy a náklady na opravy. Ty jsou rozvrhovány podle režijních přírážek. Po odečtení všech jednotkových nákladů od ceny výrobku je zjištěno, zda je jeho výroba zisková nebo ztrátová. Podnik vždy porovnává plánovou a výslednou kalkulaci konkrétního výrobku.

Jablonecký podnik disponuje vlastním obráběcím střediskem, v němž byl v roce 2012 zahájen provoz obráběcí linky na držáky s roční kapacitou 1,3 mil. kusů. Proto je u každé zakázky na konkrétní typ brzdy vypočítáváno, zda se vyplatí nakoupit hotový obrobek, nebo si jej vyrobit.

Roční plánová kalkulace na přední brzdu pro Suzuki se sestavovala v roce 2013 podle původních požadavků domluvených se zákazníkem a technických možností jabloneckého podniku v daném období.

Tab. 14 - Plánová kalkulace přední brzdy pro Suzuki v eurech

výrobek	32035356/57 PDA
prodejní cena	20,030
náklady na materiál	11,073
odpad	0,016
náklady na dopravu	0,263
přímý materiál celkem	11,352
mzdové náklady	1,055
přímý variabilní zisk	7,648
přímý variabilní zisk v % z prodejů	38,18 %
variabilní režie	1,517
krycí příspěvek	6,131
krycí příspěvek v % z prodejní ceny	30,61 %
fixní režie	1,382
odpisy a amortizace nářadí	1,294
celkové režijní náklady	4,193
hrubý zisk	3,445
% hrubý zisk z prodeje	17,25 %

Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Přímý materiál se vypočítá z kusovníku jako součin množství materiálu a jeho pořizovací ceny. Podíl přímého materiálu na celkových nákladech brzdy vyšel 57,89 %, tedy níže, než je obvyklé. Důvodem bylo obrábění dílů přímo v závodu a ne zakoupení již obrobených součástí.

Mzdové náklady vychází z technologického postupu, který udává náročnost úkonů v normominutách. Pronásobením s hodinovou mzdou se dostaneme k přímým mzdovým nákladům. Obdobně se z technologického postupu taktéž alokují variabilní a fixní režie. Ty získáme vynásobením normominut stroje daným koeficientem jednotlivých režijních nákladů. Rozvrhovou základnou pro režijní náklady je podlahová plocha v m².

4.6 Tvorba vnitropodnikových výkazů

V rámci reportů jsou plány měsíčně porovnávány se skutečnými výsledky. K tomuto účelu jsou měsíčně sestavovány operativní kalkulace pro zjištění skutečných výsledků. Na základě tohoto porovnávání jsou zjišťovány odchylky v rámci kalkulací. Odchylky jsou sledovány jak pro celý podnik, tak pro jednotlivá vnitropodniková střediska. Pokud dojde ke vzniku odchylek, zjistí se důvod a následně je sjednána náprava, pokud se jedná o nepříznivou změnu. Po vyhotovení reportů jsou výsledky prezentovány manažerům a zainteresovaným řídicím pracovníkům.

Tab. 15 - Výsledná kalkulace přední brzdy pro Suzuki v eurech

výrobek	32041702 PHS
prodejní cena	20,150
náklady na materiál	11,110
odpad	0,111
náklady na dopravu	0,302
přímý materiál celkem	11,523
mzdové náklady	1,102
přímý variabilní zisk	8,627
přímý variabilní zisk v % z prodejů	43 %
variabilní režie	1,327
krycí příspěvek	6,198
krycí příspěvek v % z prodejní ceny	30,76 %

fixní režie	1,480
odpisy a amortizace náradí	0,554
celkové režijní náklady	3,361
hrubý zisk	5,266
% hrubý zisk z prodeje	26,13 %

Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Porovnáním plánové a výsledné kalkulace byly zjištěny odchylky, které jsou následně vysvětleny. Jiné označení výrobku je z důvodu, že model 32041702 PHS je nástupcem modelu 32035356/57 PDA. Došlo pouze k malým změnám na základě požadavků automobilky.

Tab. 16 - Výpočet odchylek pro přední brzdou pro Suzuki

položka	plánová kalkulace		operativní kalkulace		odchylky	
	v eurech	v %	v eurech	v %	v eurech	v %
prodejní cena	20,030	100,00	20,150	100,00	+ 0,120	+ 0,60
náklady na materiál	11,073	55,28	11,110	55,14	+ 0,037	+ 0,33
odpad	0,016	0,08	0,111	0,55	+ 0,095	+ 593,75
náklady na dopravu	0,263	1,31	0,302	1,50	+ 0,039	+ 14,82
přímý materiál celkem	11,352	56,67	11,523	57,19	+ 0,171	+ 1,51
mzdové náklady	1,055	5,27	1,102	5,47	+ 0,047	+ 4,45
přímý variabilní zisk	7,648	38,18	8,627	43	+ 0,979	+ 12,80
variabilní režie	1,517	7,57	1,327	6,59	- 0,190	- 12,52
krycí příspěvek z prodejní ceny	6,131	30,61	6,198	30,76	+ 0,067	+ 1,09
fixní režie	1,382	6,90	1,480	7,34	+ 0,098	+ 7,09
odpisy a amortizace náradí	1,294	6,46	0,554	2,75	- 0,740	- 57,19
celkové režijní náklady	4,193	20,93	3,361	16,68	- 0,832	- 19,84
hrubý zisk	3,445	17,25	5,266	26,13	+ 1,821	+ 52,86

Zdroj: vlastní zpracování

V důsledku požadavku Suzuki na lepení adhezivní fólie na vnější třecí segmenty přední brzdy se zvýšila pracnost a zároveň materiálové náklady oproti plánové kalkulaci, s tím souvisí i zvýšení prodejní ceny o 0,12 eura na jednu brzdou. Lepení se provádí na zařízení mimo montážní linku a provádí ho jeden pracovník. Zvýšení pracnosti se projevilo ve fixní režii, na jednu brzdou je potřeba více normominut. Z tabulky lze vyčíst, že krycí příspěvek vychází ve skoro 31 % z prodejní ceny, to je nepatrné zlepšení oproti tomu, co podnik plánoval. Také došlo ke zlepšení odpisů, protože v plánových kalkulacích uvažuje TRW, jako kdyby se výrobek vyráběl na úplně nových linkách, což ve skutečnosti nemusí nastat. Výsledný hrubý zisk byl vyšší než původně plánovaný o 1,821 eura na jeden kus.

4.7 Charakteristika vybraných ukazatelů finanční analýzy

Kvalita řízení nákladů se odráží v celkové finanční stabilitě podniku, k jejímuž vyjádření lze využít finanční analýzu. Jedná se o nástroj používaný v rámci controllingu k řízení zdrojů.

4.7.1 Zásoby

Ve výrobním podniku musí být věnována velká pozornost zásobám, nejinak tomu je v TRW. Zásoby se řadí mezi nejvýznamnější položky podniku. Proto správným řízením zásob lze eliminovat plýtvání finančních zdrojů v rámci této položky. Zásoby se dají sledovat pomocí ukazatelů aktivity, kterými jsou rychlost obratu zásob a doba obratu zásob. Tyto ukazatele dávají informace o tom, jak firma využívá svých aktiv a jak dlouho v nich má podnik vázány své finanční prostředky.

Rychlost obratu zásob říká, kolikrát za rok je podnik schopen přeměnit zásoby na tržby. Vypočítá se podle vzorce (3).

$$\text{Rychlost obratu zásob} = \frac{\text{tržby}}{\text{průměrný stav zásob}} \quad (3)$$

Doba obratu zásob udává, kolik dní zůstávají zásoby na skladě a vážou na sebe finanční prostředky. Vypočítá se podle vzorce (4).

$$\text{Doba obratu zásob} = \frac{\text{průměrný stav zásob}}{\text{průměrné denní tržby}} \quad (4)$$

Tab. 17 - Vybrané položky účetních výkazů potřebné k výpočtu ukazatelů aktivity v tis. Kč

účetní období	zásoby	tržby
2009	389 806	9 091 937
2010	340 844	10 194 316
2011	312 672	10 097 168
2012	288 260	10 328 327
2013	332 835	10 558 646

Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

rok 2010

$$\text{rychlost obratu zásob} = \frac{10\,194\,316}{(389\,806 + 340\,844) \div 2} = 27,90$$

$$\text{doba obratu zásob} = \frac{(389\,806 + 340\,844) \div 2}{10\,194\,316 \div 365} = 13,08 \text{ dní}$$

rok 2011

$$\text{rychlost obratu zásob} = \frac{10\,097\,168}{(340\,844 + 312\,672) \div 2} = 30,90$$

$$\text{doba obratu zásob} = \frac{(340\,844 + 312\,672) \div 2}{10\,097\,168 \div 365} = 11,81 \text{ dní}$$

rok 2012

$$\text{rychlost obratu zásob} = \frac{10\,328\,327}{(312\,672 + 288\,260) \div 2} = 34,37$$

$$\text{doba obratu zásob} = \frac{(312\,672 + 288\,260) \div 2}{10\,328\,327 \div 365} = 10,62 \text{ dní}$$

rok 2013

$$\text{rychlost obratu zásob} = \frac{10\,558\,646}{(288\,260 + 332\,835) \div 2} = 34,00$$

$$\text{doba obratu zásob} = \frac{(288\,260 + 332\,835) \div 2}{10\,558\,646 \div 365} = 10,74 \text{ dní}$$

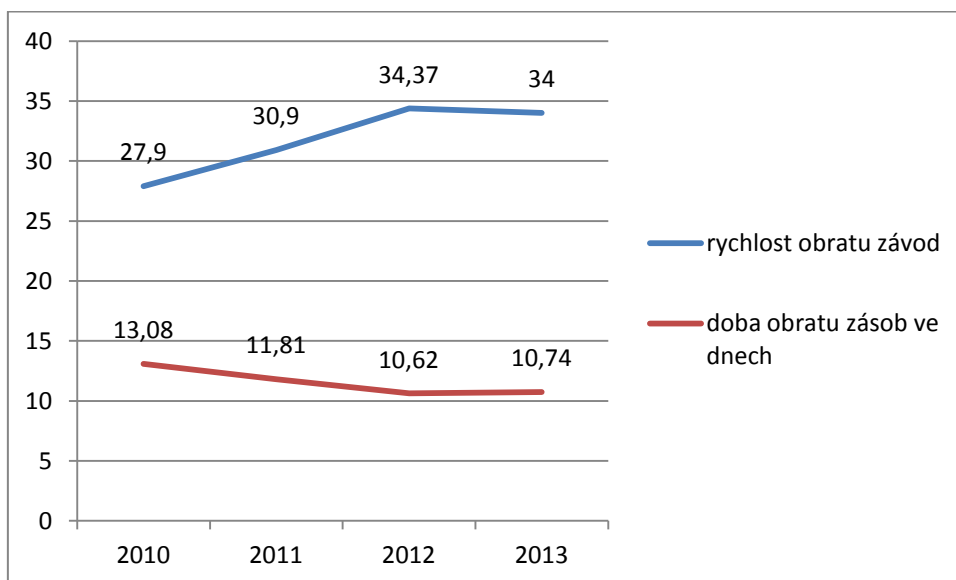
Tab. 18 – Výsledné hodnoty vybraných ukazatelů zásob

účetní období	2010	2011	2012	2013
rychlost obratu zásob	27,90	30,90	34,37	34,00
doba obratu zásob ve dnech	13,08	11,81	10,62	10,74

Zdroj: vlastní zpracování

V období mezi roky 2010 – 2012 došlo ke snížení průměrné doby zásob na skladě o více jak dva dny. TRW toho docílilo snahou o snížení zásob spolu s vybudováním konsignačních skladů na straně dodavatelů. Podniku se podařilo také zvýšit rychlost obratu zásob o více než šestkrát za rok.

Vývoj výše analyzovaných ukazatelů aktivity zachycuje graf na obrázku 11. Ten názorně dokládá uvedené závěry.



Obr. 10: Doba a rychlost obratu zásob

Zdroj: vlastní zpracování

4.7.2 Ukazatelé rentability

Rentabilita obecně podává informace o celkové efektivnosti hospodaření. Výsledky vypovídající o rentabilitě mohou sloužit jak vedení společnosti, tak případným investorům.

Rentabilita aktiv (ROA) vypovídá o schopnosti podniku generovat zisk z vložených aktiv. Vypočítá se podle vzorce (5).

$$ROA = \frac{\text{čistý zisk} + \text{zdaněné nákladové úroky}}{\text{aktiva}} \quad (5)$$

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) podává informaci o tom, kolik korun zisku připadá na jednu korunu vlastního kapitálu. Vypočítá se podle vzorce (6). Využívá se jí při benchmarkingu, který slouží pro zlepšování řízení společnosti na základě srovnání s konkurencí. Dále zajímá majitele společnosti v porovnání s investováním finančních prostředků v jiném oboru.

$$ROE = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{vlastní kapitál}} \quad (6)$$

Rentabilita nákladů (ROC) podává informace o tom, kolik Kč zisku vyprodukuje jedna koruna nákladů. Vypočítá se podle vzorce (7).

$$ROC = \frac{\text{zisk}}{\text{celkové náklady}} \quad (7)$$

Tab. 19 - Vybrané položky účetních výkazů potřebné k výpočtu rentability v tisících korun

účetní období	2010	2011	2012	2013
aktiva celkem	11 862 723	12 702 078	12 134 370	12 194 504
vlastní kapitál	2 016 264	3 233 692	2 768 541	2 286 637
zisk	154 791	1 361 776	382 270	580 540
celkové náklady	9 440 098	8 425 436	9 641 185	10 387 513
zdaněné nákladové úroky	646 869	444 720	380 746	205 291

Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Výrazný rozdíl výsledku hospodaření v roce 2011 oproti ostatním rokům je způsoben hlavně ziskem z finančních operací. Podnik inkasoval dividendy od svých dceřiných společností v České republice ve výši 999,5 mil Kč. Provozní výsledek byl v roce 2012 lepší, než v předchozím období.

Tab. 20 - Výsledné hodnoty ukazatelů rentability

účetní období	2010	2011	2012	2013
ROA v %	1,30	10,72	3,15	6,44
ROE v %	7,68	42,11	13,81	25,39
ROC v %	1,64	16,16	3,96	5,59

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud porovnáme rentabilitu vlastního kapitálu s americkými firmami působícími ve stejném odvětví (dodávající součásti automobilkám), tak předešlá vypočítaná hodnota

vychází nižší, až na rok 2011. Průměr ze 75 firem v USA vyšel 17,54 %³⁵. Pokud bychom do výsledku hospodaření v roce 2011 nezapočítali dividendy z dceřiných společností, tak vyjde výnosnost také nižší, a to 11,20 %.

4.7.3 Ukazatele aktivity

Ukazatele aktivity dávají informace o tom, jak firma nakládá se svými aktivy, hlavně zásobami a pohledávkami. Jak dlouho v nich má podnik vázány své finanční prostředky. Rychlost a doba obratu zásob jsou již uvedeny v předchozí kapitole v souvislosti s náklady na zásoby.

Rychlost obratu pohledávek říká, kolikrát za rok je podnik schopen přeměnit pohledávky na tržby. Vypočítá se podle vzorce (8).

$$\text{rychlost obratu pohledávek} = \frac{\text{tržby}}{\text{průměrný stav pohledávek}} \quad (8)$$

Doba obratu pohledávek vyjadřuje platební morálku odběratelů. Vypočítá se podle vzorce (9). Velmi krátká doba může naznačovat silnou vyjednávací pozici firmy vůči jejím zákazníkům.

$$\text{doba obratu pohledávek} = \frac{\text{průměrný stav pohledávek}}{\text{průměrné denní tržby}} \quad (9)$$

Tab. 21 - Vybrané položky účetních výkazů potřebné k výpočtu ukazatelů aktivity v tisících korun

účetní období	2010	2011	2012	2013
krátkodobé pohledávky	2 984 356	4 038 306	4 028 603	4 413 846
tržby	10 194 316	10 097 168	10 328 327	10 558 640

Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Navýšení krátkodobých pohledávek je především zapříčiněno nárůstem na cash poolingu koncernu TRW. Cash pooling představuje vhodné řízení finančních zdrojů v rámci skupiny společností, které jsou majetkově spojené. Díky koncentraci financí dochází ke zhodnocení nebo vyrovnání rozdílů mezi kladnými a zápornými zůstatky na účtech. Krátkodobé pohledávky ke konci roku 2012 dosahovaly 3 033 992 tis. Kč k podnikům ve skupině.

³⁵ Price and Value to Book Ratio by Sector. *NYU Stern* [online]. 2014 [cit. 2014-04-10]. Dostupné z: http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/New_Home_Page/datafile/pbvdata.html

Tab. 22 - Výsledné hodnoty ukazatelů aktivity

účetní období	2010	2011	2012	2013
rychlost obratu pohledávek (za rok)	4,28	2,88	2,56	2,50
doba obratu pohledávek (ve dnech)	85,31	126,93	142,54	145,92

Zdroj: vlastní zpracování

Zhoršení ukazatelů pohledávek je způsobené výše zmíněným cash poolem.

4.7.4 Ukazatele likvidity

Ukazatele likvidity podávají informaci o tom, do jaké míry je podnik schopen splatit své krátkodobé závazky.

Okamžitá likvidita, také nazývaná likvidita I. stupně, udává schopnost podniku splatit své závazky ihned pomocí pohotových peněžních prostředků. Vypočítá se podle vzorce (10).

$$likvidita\ okamžitá = \frac{pohotov\acute{e}\ pen\acute{e}\u017bn\u00ed\ prost\u0159edky}{kr\u00e1tkodob\acute{e}\ z\u00e1vazky} \times 100 \quad (10)$$

Pohotová likvidita, neboli likvidita II. stupně, nezahrnuje do výpočtů zásoby. Udává, kolik korun krátkodobých pohledávek spolu s peněžními prostředky kryje 1 Kč krátkodobých závazků. Vypočítá se podle vzorce (11).

$$likvidita\ pohotov\u00e1 = \frac{pohotov\acute{e}\ pen\acute{e}\u017bn\u00ed\ prost\u0159edky + kr\u00e1tkodob\acute{e}\ pohled\u00e1vky}{kr\u00e1tkodob\acute{e}\ z\u00e1vazky} \times 100 \quad (11)$$

Běžná likvidita, nazývaná také likvidita III. stupně, udává, kolik procent svých závazků je schopen podnik splatit v momentě, kdy by byla všechna oběžná aktiva přeměněna na finanční prostředky. Vypočítá se podle vzorce (12).

$$likvidita\ b\acute{e}\u017en\u00e1 = \frac{ob\acute{e}\u017en\u00fd\ majetek\ celkem}{kr\u00e1tkodob\acute{e}\ z\u00e1vazky} \times 100 \quad (12)$$

Tab. 23 - Vybrané položky účetních výkazů potřebné k výpočtu ukazatelů likvidity v tisících korun

účetní období	2010	2011	2012	2013
oběžná aktiva celkem	3 326 963	4 364 539	4 326 740	4 772 445
krátkodobé pohledávky	2 984 356	4 038 306	4 028 603	4 413 846
pokladna	992	97	5 058	133
bankovní účty	771	3 189	4 819	5 145
krátkodobé závazky	2 459 402	3 899 322	3 898 626	4 319 701

Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Tab. 24 - Výsledné hodnoty ukazatelů likvidity

účetní období	2010	2011	2012	2013
likvidita okamžitá v %	0,07	0,08	0,25	0,12
likvidita pohotová v %	121,42	103,65	103,59	102,30
likvidita běžná v %	135,28	111,93	110,98	110,48

Zdroj: vlastní zpracování

Doporučená hodnota okamžité likvidity se pohybuje mezi 20 - 50 %, čehož TRW zdaleka nedosahuje. Na druhou stranu více jak polovina závazků, přesně 60 %, je vůči svým partnerským podnikům v koncernu v rámci cash poolu.

Doporučovaná hodnota pro pohotovou likviditu je mezi 70 – 120 %, což už jablonecký podnik na rozdíl od předchozího ukazatele splňuje.

U běžné likvidity by se výsledná hodnota měla pohybovat mezi 150 – 250 %. To podnik nesplňuje, ale kritická hodnota 100 % je překročena, v ten moment je možné všechny krátkodobé závazky uhradit z oběžných aktiv.

4.7.5 Ukazatele zadluženosti

Ukazatele zadluženosti podávají informace o tom, nakolik využívá podnik k financování cizí zdroje. Cizí zdroje by neměly firmu zatěžovat vysokými finančními náklady.

Zadluženost 1 vyjadřuje míru zadlužení vlastního kapitálu. Vypočítá se podle vzorce (13).

$$\text{zadluženost 1} = \frac{\text{dlouhodobé závazky}}{\text{vlastní kapitál}} \times 100 \quad (13)$$

Ukazatel zadluženost 2 se vypočítá podle následujícího vzorce (14).

$$\text{zadluženost 2} = \frac{\text{dlouhodobé závazky}}{\text{úhrnný vložený kapitál}} \times 100 \quad (14)$$

Zadluženost 3, tzv. ukazatel věřitelského rizika, udává míru krytí majetku společnosti cizími zdroji. Vypočítá se podle vzorce (15).

$$\text{zadluženost 3} = \frac{\text{celkové závazky} + \text{dosud nezaplacené leasingové splátky}}{\text{úhrnný vložený kapitál}} \quad (15)$$

Ukazatel úrokového krytí říká, kolikrát je podnik schopen uhradit ze zisku nákladové úroky. Vypočítá se podle vzorce (16).

$$\text{ukazatel úrokového krytí} = \frac{\text{zisk před zdaněním} + \text{nákladové úroky}}{\text{nákladové úroky}} \quad (16)$$

Poměr vlastního kapitálu a celkových aktiv, neboli koeficient samofinancování, vyjadřuje, z jaké části je schopen podnik pokrýt své potřeby. Vypočítá se podle vzorce (17).

$$\text{poměr vlastního kapitálu a celkových aktiv} = \frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{celková aktiva}} \times 100 \quad (17)$$

Tab. 25 - Vybrané položky účetních výkazů potřebné k výpočtu ukazatelů zadluženosti v tisících korun

účetní období	2010	2011	2012	2013
aktiva celkem	11 862 723	12 702 078	12 134 370	12 194 504
vlastní kapitál	2 016 264	3 233 692	2 768 541	2 286 637
cizí zdroje	9 825 865	9 448 811	9 322 789	9 864 358
dlouhodobé závazky	7 220 850	5 340 419	5 286 609	5 346 206
ostatní pasiva – přechodné účty pasiv	21 594	19 575	43 040	43 509
pasiva celkem	11 862 723	12 702 078	12 134 370	12 194 504
nákladové úroky	646 869	444 720	380 746	205 291
výsledek hospodaření před zdaněním	319 672	1 554 461	566 510	909 283

Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Tab. 26 - Výsledné hodnoty ukazatelů zadluženosti

účetní období	2010	2011	2012	2013
zadluženost 1 (v %)	358,13	165,15	190,95	233,80
zadluženost 2 (v %)	60,87	42,04	43,57	43,84
zadluženost 3 (v %)	83,01	74,54	77,18	81,25
ukazatel úrokového krytí	1,49	4,50	2,49	5,43
poměr vlastního kapitálu a celkových aktiv (v %)	17,00	25,46	22,82	18,75

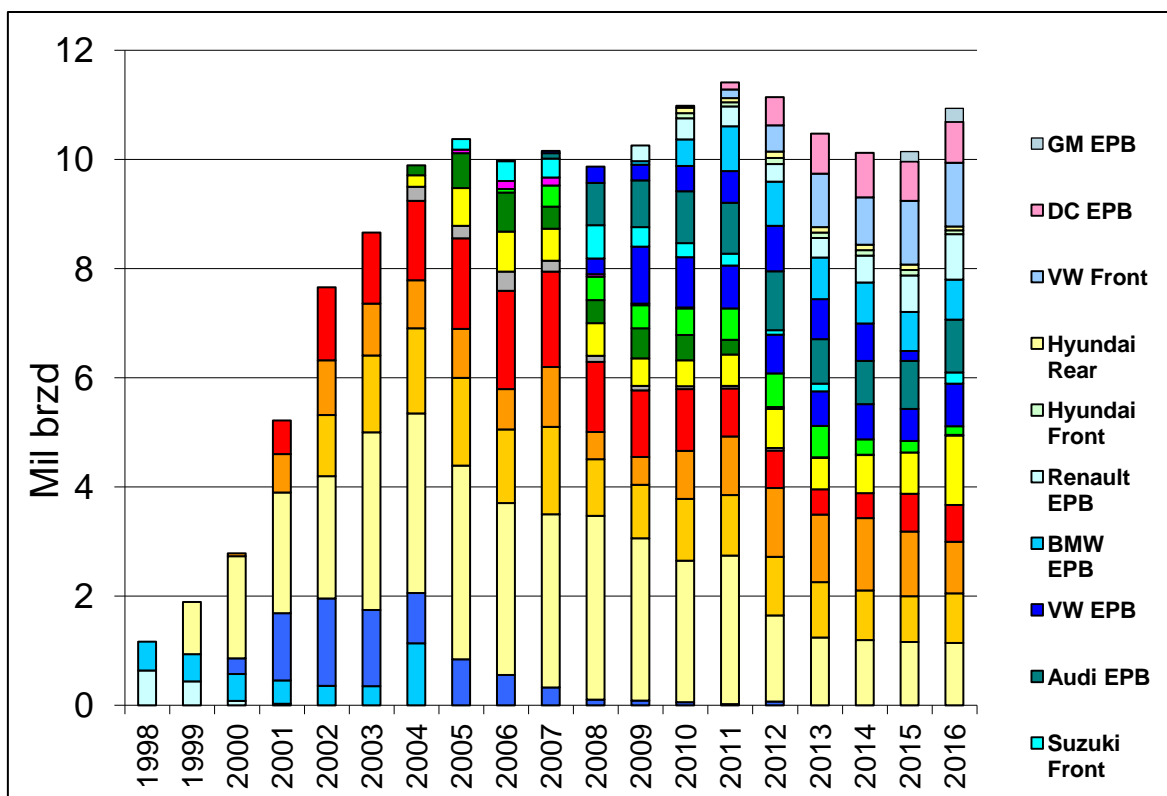
Zdroj: vlastní zpracování

Z ukazatelů zadluženosti vyplývá, že podnik využívá ke svému financování z větší části cizí zdroje. Největší zadluženost byla v roce 2010, následně došlo k poklesu s opětovným mírným nárůstem v roce 2012. Firma se snaží využívat k financování cizí zdroje, které jsou levnější než vlastní kapitál.

Ukazatel úrokového krytí je větší než 1. To znamená, že podnik je schopen ze svého zisku uhradit nákladové úroky a ještě zůstanou prostředky na podíly pro společníky.

5. Vlastní zhodnocení

Nákladový controlling má pro řízení podniku TRW Automotive Czech s.r.o. Jablonec nad Nisou nepochybně velký význam. Svědčí o tom následující skutečnosti: výkyvy na trhu s automobily výrazně ovlivňují poptávku po brzdách a ostatních pasivních bezpečnostních řešení vozidel. Tuto skutečnost lze doložit grafem na obrázku 12.

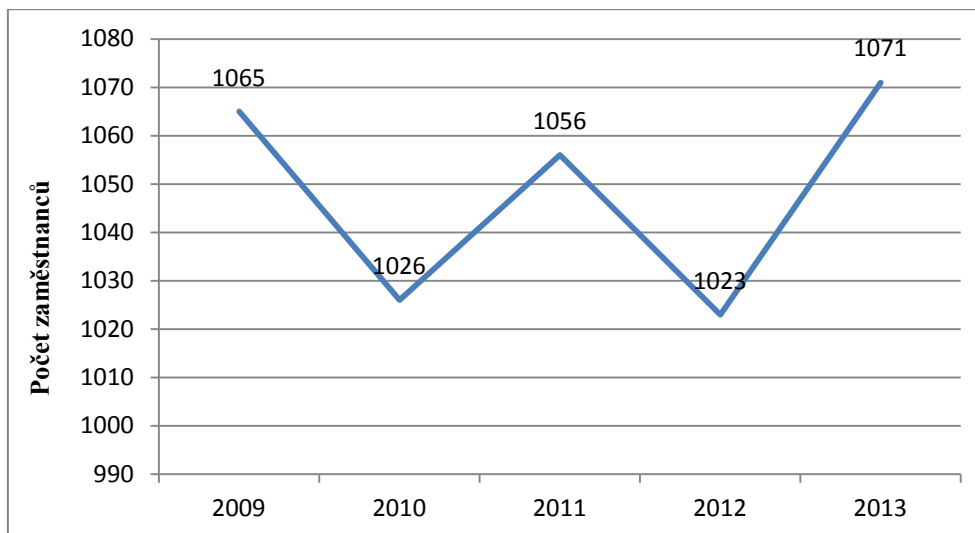


Obr. 11: Celkové prodeje brzd spolu s podílem jednotlivých automobilek
Zdroj: interní dokumenty společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Z něj lze vyčíst, že největší objemy prodeje byly realizovány v roce 2011 díky zvýšené poptávce na trhu, ale také vyráběním nových produktů. Od té doby dochází k mírnému poklesu prodeje brzd, ale stále se pohybuje nad 10 mil. kusů ročně. V roce 2012 byl jejich pokles o 3,2 % hlavně kvůli špatnému vývoji na trhu v druhém pololetí. Na druhou stranu došlo k růstu výroby pístů a aktuátorů o 6,6 %, což znamenalo zvýšení celkových tržeb v roce 2012 o 2,3 %. Podle odhadů společnosti a jejích zákazníků by se měl v letošním roce zastavit pokles prodeje brzd a v roce 2016 by mělo dojít k opětovnému růstu.

Vzhledem k tomu, že nedocházelo v minulých letech k hromadnému propouštění zaměstnanců nebo k omezování výroby na kratší pracovní týden, jako u některých jiných

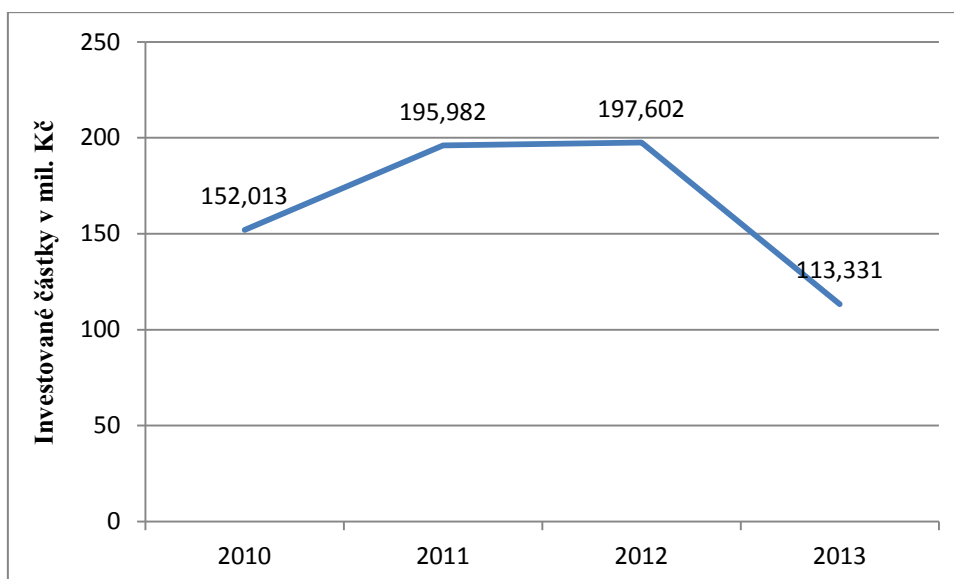
výrobních podniků, dá se říci, že se společnost s nepříznivým vývojem ekonomiky vyrovnala dobře. Přesto k nepatrným výkyvům v počtu zaměstnanců docházelo, jak dokumentuje následující graf. Interval se pohyboval mezi 1023 – 1071 pracovníky.



Obr. 12: Vývoj počtu zaměstnanců v podniku

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

Dalším ukazatelem, který svědčí o tom, že se podniku daří i v nelehkých ekonomických podmínkách současnosti, jsou investice. Podnik nechce nic ztratit na své konkurenceschopnosti, proto každoročně věnuje velké částky do investic souvisejících s novými projekty. Investice směřují hlavně do pořízení hmotného majetku.



Obr. 13: Investiční činnost podniku v mil. Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

K zachování stability přispívá právě správné fungování nákladového controllingu ve společnosti TRW Automotive Czech s.r.o. Jablonec nad Nisou. To je doloženo ekonomickými výsledky v kapitole 4.7. K fungování controllingu přispívají i splněné předpoklady:

- vytvoření organizační struktury,
- členění nákladů,
- zjišťování rozdílů mezi plánovanými a skutečnými hodnotami,
- tvorba reportů,
- prezentace výsledků.

Kromě druhového a kalkulačního členění nákladů je v podniku sledováno i členění nákladů z hlediska objemu výkonu. Díky zjištěným fixním a variabilním nákladům je možno vypočítávat krycí příspěvek a bod zvratu u každého výrobku. To slouží k okamžitému vyhodnocování finančních výsledků jednotlivých výrobků v rámci sortimentu podniku. Je tedy možno zjistit, který produkt je nejziskovější a který případně prodělečný.

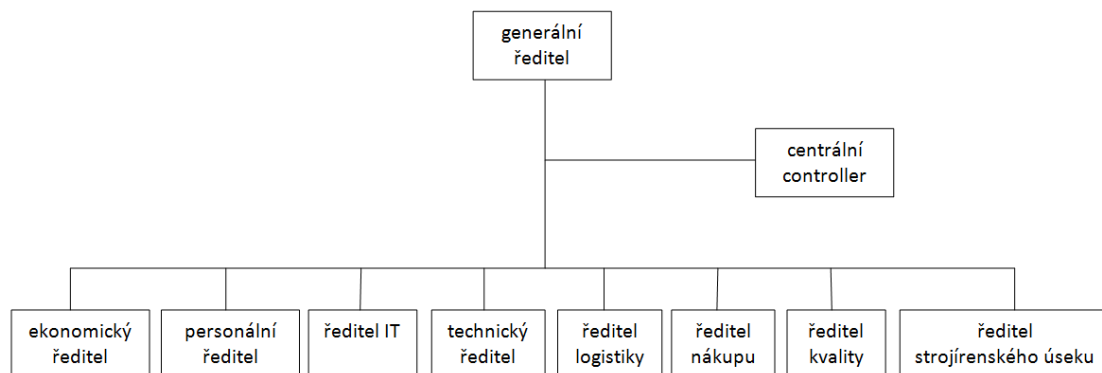
Vyčíslování nákladů a další controllingové aktivity podniku jsou umožněny používáním zakoupeného informačního systému, bez kterého by nemohl výrobní podnik této velikosti v současnosti fungovat. Jeho využití se uplatňuje při operativním plánování, kontrolování a tvoření reportů. Jinak by bylo zpracovávání velkého množství dat časově náročné a prakticky nemožné. Vzhledem k sériové produkci je těžké provádět výraznější zásahy v průběhu výrobního procesu, proto je správně věnována velká pozornost vývoji a plánování.

Ani poté však nejsou opomíjeny controllingové aktivity, které spočívají v provádění srovnávání plánovaných a skutečných hodnot obsažených v kalkulacích sestavovaných v pravidelných časových intervalech. Následně jsou analyzovány zjištěné odchylky a pokud je to možné, je zjednána okamžitá náprava.

5.1 Návrh možných změn

Potencionální možnou změnou by mohlo být zavedení pozice centrálního controllera v rámci štábního útvaru na rozdíl od současnosti, kdy se o controlling stará přímo vedení ekonomického oddělení společnosti. To se podílí na rozhodování a zároveň sebe samo

následně kontroluje. I když v současnosti nedochází ke střetům zájmů, mohlo by to někdy v budoucnosti nastat a nepříznivě ovlivnit chod podniku. Controller by spadl do osobního štábu generálního ředitele podniku. Organizační schéma by pak mohlo vypadat podle obrázku 14.



Obr. 14: Návrh organizační struktury
Zdroj: vlastní zpracování

Další možnou změnou by mohlo být nahrazení současné rozvrhové základny (v m²) používané při rozvrhování režijních nákladů za jinou. Tou by se mohla stát hodnota objednávek. Ta by zobrazovala reálněji vytižení jednotlivých vnitropodnikových středisek a s tím i spojený podíl na režijních nákladech, jako častější údržba.

Poslední navrhovanou změnou, kterou by bylo možné realizovat v TRW Automotive Czech s.r.o., je zohlednění cílů týkajících se navýšení produktivity v rámci klíčových ukazatelů výkonnosti. Ty by posloužily ke zvýšení motivace vedoucích pracovníků jednotlivých vnitropodnikových středisek k plnění těchto cílů, když by za jejich plnění byli ohodnoceni finančním bonusem. Konkrétně by se jednalo o to, že v případě plánování zvýšení produktivity o určitou hodnotu je důležité tento cíl začlenit mezi klíčové ukazatele výkonnosti v daném období snížením obslužnosti za předpokladu zachování normované spotřeby práce v pracovních postupech. Vyhodnocování takových ukazatelů v rámci nákladových středisek by bylo možné díky již zmíněnému využívání informačního systému v podniku.

Závěr

Diplomová práce je věnována problematice nákladového controllingu a jeho významu pro vnitropodnikové řízení v TRW Automotive Czech s.r.o. Jablonec nad Nisou. Podnik se zabývá výrobou a vývojem předních i zadních brzd, ale i ostatních systémů jako jsou posilovače brzd, ABS systémy, elektrické parkovací brzdy apod. Své výrobky dodává podnik předním světovým automobilkám pro jejich nejlepší modely vozidel.

První část, obsahující dvě kapitoly, vymezila controlling i na základě jeho historického vývoje. S tím souvisejí i funkce a cíle, které by měl v podniku splňovat. Dále obsahuje zařazení controllingového oddělení nebo samotného controllera ve struktuře podniku. V závěru první kapitoly byly vysvětleny základní složky controllingu, jako plánování, kontrolování a vytváření reportů za podpory informačního systému. Druhá kapitola byla věnována různým druhům kalkulací a podmínkám pro jejich fungování.

Ve třetí kapitole byla představena společnost TRW Automotive Czech s.r.o. a její vývojové centrum, které napomáhá k tomu, aby podnik byl konkurenceschopný i v příštích letech. To je zajišťováno tím, že podnik každoročně vynakládá vysoké částky na budování investic. Díky analýze blízkého okolí podniku bylo zjištěno, že většina zákazníků (výrobci automobilů) má rostoucí prodeje. Samotné modely aut, na kterých jsou použity brzdy od TRW, dosahují úspěchů. Na základě toho je odhadován nárůst prodeje brzd v příštích letech, který měl donedávna klesající tendenci.

Ve čtvrté části práce byly popsány činnosti realizované v oblasti nákladového controllingu v TRW. Celý proces byl doložen na brzdě od Suzuki tak, jak ve skutečnosti v podniku probíhal. Zahnuje sestavení kusovníku a technologického postupu, dále tvorbu kalkulací a porovnávání odchylek v rámci pravidelných reportů.

V poslední kapitole je provedeno zhodnocení využívání nákladového controllingu. Ke správnému řízení nákladů musí být známy i finanční ukazatele, které byly vypočítány ve finanční analýze. Na závěr bylo navrženo zavedení pozice centrálního controllera, aby v budoucnosti nedocházelo ke střetu zájmů v tom smyslu, že se ekonomické oddělení podílí na rozhodování a zároveň sebe samo kontroluje. Dále byla navržena změna rozvrhové základny, kdy by namísto podlahové plochy byla používána hodnota

objednávek. Ta by reálněji zobrazovala využívání režijních nákladů. K tomu byla ještě navržena možnost zvýšení produktivity pomocí klíčových ukazatelů výkonnosti.

Domnívám se, že tato diplomová práce může být vhodným návodem, jak efektivně řídit náklady ve výrobním podniku. Bylo prokázáno, že vybraná společnost, v rámci níž bylo analyzováno důsledné uplatňování nákladového controllingu, přestála bez významných problémů hospodářskou krizi. Během tohoto období dosahovala společnost dobrých hospodářských výsledků a stejný trend je možné očekávat i v budoucích letech.

Seznam použité literatury

ESCHENBACH, Rolf. Controlling. Vyd. 2. Praha: ASPI, 2004, 814 s. ISBN 80-735-7035-1.

FIBÍROVÁ, Jana. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

FREIBERG, František. Finanční controlling: Koncepce finanční stability firmy. 1.vyd. Praha: Management Press, 1996, 199 s. ISBN 80-859-4303-4.

HORVÁTH, Péter. Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu. 5. přeprac. vyd. / . Praha: Profess Consulting, 2004, xiv, 288 s. ISBN 80-725-9002-2.

Kol. Financial Management and Control, Study Text. 4th ed. London: BPP Professional Education, 2004. ISBN 0-7517-1665-0.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

MIKOVCOVÁ, Hana. Controlling v praxi. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.

POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-6729-1.

The World's Largest Automakers. In: 24/7 Wall St. [online]. 2013 [cit. 2014-04-29]. Dostupné z: <http://247wallst.com/special-report/2013/09/13/the-worlds-largest-automakers/3/> (ProQuest)

Vnitropodnikové materiály společnosti TRW Automotive Czech s.r.o.

VOLLMUTH, Hilmar J. Controlling: nový nástroj řízení. 2. upr. vyd. Praha: Profess Consulting, 1998, 136 s. ISBN 80-852-3554-4.